

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.421+657.6

АЛЕШКЕВИЧ
ОЛЕГ ПАВЛОВИЧ

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА ЗАТРАТ
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
ДЕРЕВООБРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2008

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель

Папковская Пелагея Яковлевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК

Официальные оппоненты:

Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

Гизатуллина Вера Георгиевна, кандидат экономических наук, профессор, заведующий научно-исследовательской лабораторией, УО «Белорусский государственный университет транспорта», научно-исследовательская лаборатория экономического анализа, методологии бухгалтерского и налогового учета

Оппонирующая организация

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»

Защита состоится 26 марта 2008 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, зал заседаний Совета (ауд. 407), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 23 февраля 2008 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

Обеспечение конкурентоспособности выпускаемой продукции в отрасли деревообработки в настоящее время невозможно без взвешенных управленческих решений, анализа учетной информации о затратах на обеспечение ее качественных параметров, соответствующих мировым стандартам. Себестоимость выпускаемой продукции должна отражать ее качественные характеристики. Решение этой задачи зависит от применения научно обоснованных методик учета затрат и калькулирования, обусловленных технологическими и организационными особенностями конкретных отраслей, в том числе и отрасли деревообработки. В свою очередь, разработка учетных методик производственного учета прикладного характера зависит от его научно обоснованных теоретических положений, включающих формулирование принципов, категорий и суждений относительно сущности затрат, их классификации и модификации с учетом новых требований хозяйствования. Классификация производственных затрат с учетом их качественной составляющей, разработка учетных методик для формирования информационной базы о затратах на обеспечение соответствующего качества выпускаемой продукции, совершенствование методики калькулирования себестоимости продукции на основе ее качественных параметров представляют собой отдельные вопросы теории и практики производственного учета, которые недостаточно разработаны и нуждаются в более глубоком научном исследовании.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлениями научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК УО «Белорусский государственный экономический университет» (2004—2006 гг.), выполнявшейся по темам:

- «Развитие теории, методологии и организации бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях трансформационной экономики Республики Беларусь»;
- «Теоретико-методологические основы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях становления инновационной, социально ориентированной экономики Республики Беларусь».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по развитию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции отрасли

деревообработки с учетом специфики ее функционирования, требований современных рыночных экономических отношений и в соответствии с международными подходами к формированию системы бухгалтерского учета и отчетности.

Цель исследования обусловила постановку и решение следующих задач:

- теоретически обосновать взаимосвязь базовых категорий производственного учета «затраты», «издержки», «расходы», «себестоимость», «объект учета затрат», «объект калькулирования» на основе систематизации различных методологических подходов к формированию с целью разработки авторского варианта классификации затрат в соответствии с признаками, учитывающими качественную востребованность выпускаемой продукции;
- определить необходимость и направления дальнейшего развития методик производственного учета на основе изучения зарубежного опыта и его адаптации к особенностям функционирования организаций отрасли деревообработки для формирования информационной базы о затратах на обеспечение качества выпускаемой продукции, соответствующего стандартам;
- изучить современное состояние сегментной отчетности и произвести систематизацию методических подходов к формированию информационной базы для представления дифференцированных затрат по местам их возникновения и центрам ответственности с целью контроля за ними;
- научно обосновать состав управленческих расходов в соответствии с их назначением для разработки методики отражения в системе счетов бухгалтерского учета расходов на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ с их классификацией по принадлежности к единому комплексу затрат долгосрочного характера;
- научно обосновать необходимость и разработать усовершенствованный методический инструментальный калькуляционный расчет фактической себестоимости продукции на основе нормативного калькулирования с использованием учетных записей на счетах бухгалтерского учета для выявления отклонений от нормативной себестоимости;
- внести предложения по совершенствованию калькулирования себестоимости продукции отрасли деревообработки посредством систематизации и распределения управленческих расходов между объектами калькулирования, разработки порядка оценки незавершенного производства с учетом степени готовности его остатков в общем объеме выпускаемой продукции и сообразно ее качественным параметрам.

В связи с широким спектром вопросов по развитию методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также желательностью достижения высокого экономического результата от использования разработок в учетной практике поставленные задачи могут иметь несколько вариантов решений.

В качестве объекта исследования выступает система бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь. Предметом исследования являются теоретико-методологические вопросы производственного учета, а также методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции отрасли деревообработки в условиях развития новых экономических отношений. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен необходимостью дальнейшего развития теоретико-методологических основ действующих положений бухгалтерского учета и методик калькулирования для обеспечения формирования учетной информации, адекватной хозяйственным процессам и соответствующей целям эффективного управления ими.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научное обоснование теоретических положений производственного учета, заключающееся в комплексном представлении понятий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы», конкретизации содержания категории «объект учета затрат» как их первичного носителя и разработке модифицированной классификации затрат по направлениям обеспечения качества выпускаемой продукции (обеспечение технологического качества изготовления; контроль качества в производстве; доработка некачественной продукции), которая в отличие от существующей раскрывает их функциональное назначение и формы проявления и позволяет на этой основе разрабатывать новые учетные методики формирования необходимой информационной базы для управления производственным процессом.

2. Разработанная методика бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества выпускаемой продукции, соответствующего стандартам, новизна которой состоит в модифицированном структурировании балансового счета с использованием субсчетов и дополнительных позиций аналитического учета, дающем возможность обеспечить интегрированное отражение единовременных (фундаментальных) и текущих расходов на качество для выработки эффективной политики их формирования.

3. Разработанные методические положения по структурно-информационному содержанию внутренней отчетности для представления дифференцированных затрат по совокупности основных показателей процесса производства продукции на основе сегментного подхода к формированию информационной базы в разрезе отдельных элементов и статей затрат, мест их возникновения в соответствии с целевым назначением принимаемых управленческих решений — контроль затрат и результатов процесса производства.

4. Разработанная методика отражения расходов на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в качестве объекта вложений во внеоборотные активы с учетом их долгосрочного характера, которая, в отличие от действующего порядка, позволит сосредоточить

их формирование в едином комплексе затрат с целью анализа эффективности и упорядочить состав управленческих расходов в соответствии с назначением.

5. Методические рекомендации по исчислению себестоимости выпускаемой продукции на основе нормативного калькулирования, базирующегося на соотношении отклонений фактической суммы затрат на производство (по объекту учета затрат) от нормативной себестоимости всего объема произведенной продукции и их распределении по отдельным ее видам и использовании предложенных учетных записей на счетах бухгалтерского учета для отражения отклонений фактических затрат на производство от нормативной себестоимости, что дает возможность реализовать калькуляционные процедуры для выполнения контрольной функции бухгалтерского учета в процессе производства — регулирования затрат.

6. Предложения по развитию методического инструментария калькуляционных процедур, включающие разработанный механизм избирательного распределения управленческих расходов в соответствии с технологическими факторами их формирования, порядок оценки незавершенного производства с учетом степени готовности его остатков и удельного веса в общем объеме выпущенной продукции, исчисление себестоимости продукции с использованием ее качественных параметров. Их применение позволит сформировать показатель себестоимости продукции, достоверно отражающий технологические и организационно-экономические факторы производственного процесса.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Все представленные в диссертации теоретические положения, выносимые на защиту, имеют определенную научную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы настоящего исследования докладывались на международных и республиканских научно-практических конференциях «Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке» (Минск, 2004), «Проблемы сацыяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў» (Минск, 2004), «Молодежь в современном обществе: правовые, экономические и социально-культурные проблемы» (Минск, 2005), «Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике» (Минск, 2006), «Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики» (Минск, 2006).

Опубликованность результатов диссертации. По результатам исследования опубликовано 14 научных работ, в том числе 9 статей в научных рецензируемых журналах, 5 — в материалах конференций; из них 9 публикаций, со-

ответствующих пункту 18 Положения о присуждении ученых степеней и званий в Республике Беларусь, общим объемом 2,5 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 115 наименований, и приложений. Работа изложена на 128 страницах. Объем, занимаемый 11 рисунками, 12 таблицами и 12 приложениями, составляет 28 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе **«Теоретический базис обоснования затрат в качестве основы производственного учета»** исследованы основополагающие направления производственного учета, заключающиеся в комплексном представлении таких учетных категорий, как «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы», в соответствии с их функциональным назначением и формами проявления. Это позволило определить содержание учетной категории «объект учета затрат» как их первичного носителя, а также модифицировать классификацию затрат по направлениям обеспечения качества выпускаемой продукции с целью создания возможности формирования в системе счетов бухгалтерского учета информации, необходимой для управления производством конкурентоспособной продукции.

Управление затратами организации является сложным процессом. По своей сущности оно означает управление всей деятельностью организации, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов. Обеспечить получение информации для целей управления затратами можно только на базе формирования соответствующих объектов учета затрат. Однако до настоящего времени в экономической литературе не нашел отражения комплексный подход к раскрытию понятия «объект учета затрат», не раскрыты обоснования конкретизации выделения объектов учета затрат, взаимосвязи между ними, их количественная определенность. Поэтому автором была осуществлена систематизация методологических подходов к формированию информационной базы о затратах на основе функционального подхода к рассмотрению сущности и формы проявления затрат, который до настоящего времени учитывается недостаточно, несмотря на то, что хозяйственная практика определяет содержание затрат их функциональными возможностями. Это показало необходимость проведения систематизации принципов структурирования объектов учета затрат и соответствующих условий их формирования.

Установлено, что общими для всех объектов учета затрат являются принцип причинности возникновения затрат и принцип существенности и рацио-

нальности их формирования. Условия формирования объектов учета затрат выступают основой информационной базы об управляемых объектах (затратах). Они составляют ту среду, в которой происходит формирование и функционирование этих объектов. В качестве таких условий выделены: функциональная обособленность и однородность затрат как объекта управления; идентифицируемость объекта учета затрат и объекта управления; полнота охвата объекта управления; соответствие уровня дифференциации объектов управления уровню детализации отображаемой информации о них; определение границ объекта учета затрат.

Формирование объектов учета затрат должно взаимосвязанно отражать весь производственный процесс, поэтому затраты функционально зависимы также от различных факторов, которые обеспечивают возможность определения цели возникновения затрат, места их возникновения и вида использованных ресурсов. В результате исследования конкретизировано влияние на формирование объектов учета затрат следующих факторов: технологических, организационных, экономических. Данная совокупность факторов обуславливает технологическое и технико-экономическое содержание объектов учета затрат в деревообработке: прерывно-циклическое производство с достаточно широкой номенклатурой выпускаемой продукции с универсальным использованием оборудования и предметно-замкнутой структурой цехов и участков.

Вышеизложенные методические направления формирования объектов учета затрат позволили обосновать конкретизацию их определения в качестве учетной категории. Объект учета затрат на производство продукции представляет собой обособившуюся часть определенной совокупности затрат функциональной (производственной) сферы организации, сгруппированных по какому-либо признаку классификации. Это первичные носители функционально однородных затрат в сфере производства, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами. Носитель (объект учета) затрат является причинно-следственным фактором, характеризующим конкретные виды деятельности и направленность потребления ресурсов на их осуществление. Носитель затрат предназначен для их группировки по видам деятельности. Виды деятельности могут иметь несколько носителей затрат (объектов учета затрат). К носителям затрат могут быть отнесены виды производимой продукции (работы, услуги), полуфабрикаты, а также функционально разграниченные места формирования затрат (сферы деятельности организации).

В диссертационной работе выявлены взаимосвязь, взаимопроникновение и отличительные особенности учетных категорий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы» в соответствии с их функциональным назначением и формами проявления. Обосновано авторское определение понятия «издержки».

Сделан акцент на том, что только часть произведенных затрат направляется организацией в производство. Эта часть затрат трансформируется в издержки производства. Издержки — это затраты производственных факторов: живого и овеществленного труда. Под издержками следует понимать стоимостную оценку затрат на сырье, материалы, энергию, трудовые ресурсы, работы и услуги, израсходованные в процессе производства. Понятие «затраты» более широкое, чем понятие «издержки».

По своему экономическому содержанию и составу, роли в процессе производства и удельному весу затраты разнообразны. В целях изучения их поведения, контроля за уровнем используются классификации по различным признакам. Классификация есть метод познания изучаемого объекта и (в данном случае) нахождения решения по совершенствованию учета затрат. Исходя из этого, в диссертационной работе особому рассмотрению был подвергнут большой спектр затрат, возникающих в процессе производства продукции, — затраты на улучшение ее качества и повышение конкурентоспособности.

Определено, что в настоящее время большая часть затрат на обеспечение надлежащего качества выпускаемой продукции является косвенными затратами и включается в общепроизводственные расходы, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и другие. Расходы одного целевого назначения — на обеспечение качества продукции — рассредоточены по всей номенклатуре калькуляционных статей. Это обусловило необходимость обосновать изменения методического подхода к их отражению в системе бухгалтерского учета. Для этой цели произведена их классификация по следующим основным признакам: функциональное назначение затрат; периодичность возникновения; центр возникновения затрат; учетно-калькуляционное формирование. По функциональной направленности они представлены в следующих аспектах: затраты на обеспечение технологического качества изготовления продукции; затраты на контроль качества в процессе изготовления продукции; затраты на доработку некачественной продукции. По периодичности возникновения они группируются на единовременные (функциональные) и текущие.

Разработанная и представленная классификация затрат на обеспечение и повышение качества выпускаемой продукции дополняет имеющиеся и является основой разработки методики их отражения в системе счетов бухгалтерского учета в целях контроля за целесообразностью и принятия соответствующих управленческих решений.

Во второй главе **«Организационно-методические положения производственного учета и направления их развития»** проведено исследование действующих методик учета затрат с целью выявления их соответствия современным требованиям управления ими. Установлено, что в настоящее время учет-

ная система не может обеспечить формирование необходимой информации для управления затратами на качество производимой продукции, проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ с учетом их долгосрочного характера вследствие несовершенства существующего порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета. Отсутствуют методические положения по информационно-структурному формированию внутренней отчетности для представления дифференцированных затрат по совокупности основных показателей процесса производства продукции на основе сегментного подхода и в соответствии с целевым назначением принимаемых управленческих решений.

В целях развития учетных методик по указанным направлениям произведен анализ состава общепроизводственных и общехозяйственных расходов и сделан вывод о том, что поведение отдельных их видов изменилось, что обуславливает необходимость уточнить их содержание и внести изменения в методику отражения на счетах бухгалтерского учета. Это относится к таким классификационным статьям общепроизводственных расходов, как «Испытания, опыты, исследования», «Рационализация и изобретательство» и статьям «Расходы на изобретательство и рационализаторские предложения» и «Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий» в составе общехозяйственных расходов. В качестве расходов будущих периодов учитываются расходы на изготовление опытных образцов, их испытания, переналадку оборудования и другие работы по освоению новых технологий. Следовательно, расходы по совершенствованию действующих и освоению новых технологий рассредоточены по трем синтетическим счетам бухгалтерского учета, что нельзя признать методически верным. Такая методика не позволяет на практике принять правильное решение по установлению характера производственных расходов: текущие они или имеют длительный характер.

Для устранения указанных недостатков действующей методики учета проведена классификация указанных расходов для обоснования изменений в ней, которые заключаются в следующем. Рассматриваемые расходы должны быть исключены из состава расходов будущих периодов, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, так как они имеют долгосрочный, капитальный характер. В связи с этим обосновано их отражение в качестве капитальных вложений на синтетическом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе видов выполняемых работ. Оформленные в соответствии с установленным порядком в качестве объектов нематериальных активов затраты по проведенным работам рекомендовано отражать на счете 04 «Нематериальные активы». В соответствии с установленными учетной политикой организации нормами амортизации данные объекты будут переносить свою стоимость на счета учета затрат основной деятельности или управленческих расходов.

По расходам на работы, связанные с проведением научных исследований, опытно-конструкторских и технологических работ, направленных на совершенствование действующих и освоение новых технологических процессов, по которым не получены положительные результаты или они не могут быть использованы в производстве продукции, автором обоснован новый порядок учетных записей: равномерное списание с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с включением в состав операционных расходов организации. Такой же порядок рекомендуется применять к затратам на выполненные работы, которые не будут предназначены (использованы) для серийного или массового выпуска продукции. В работе также представлен авторский вариант порядка распределения рассматриваемых расходов и включения их в состав расходов основного производства.

Одним из важнейших критериев оценки деятельности организации в условиях конкурентной системы хозяйствования является качество продукции. Для характеристики качества используется система показателей, характеризующих надежность продукции, уровень ее стандартизации и сертификации, экологические свойства и безопасность, а также экономические показатели, которые формируются в системе производственного учета. Эти показатели учитываются для создания эффективной системы управления качеством продукции. Проведенный анализ производственно-технологических процессов показал, что большинство предприятий не располагают сформированной базой информации о фактических затратах и потерях, связанных с обеспечением качества выпускаемой продукции, не имеют сведений о конкретных местах их возникновения. Для устранения отмеченного недостатка обеспечения информацией о качестве производимой продукции выполнена их новая структуризация с целью устранения их рассредоточения по многим статьям номенклатуры аналитического учета и обеспечения отражения целевой направленности затрат на качество. Обоснован собирательно-распределительный принцип построения синтетического учета для их отражения, который реализован в преобразовании предусмотренного Типовым планом счетов бухгалтерского учета счета 28 «Брак в производстве» в счет 28 «Затраты на качество продукции и потери от брака», на котором будут учтены затраты не только на исправление брака, но и на целенаправленное улучшение качества производимой продукции. Систематизацию всех затрат на этом счете рекомендовано производить в разрезе двух субсчетов:

- 28-1 «Затраты на повышение и обеспечение качества продукции»;
- 28-2 «Брак в производстве».

В качестве объектов аналитического учета на субсчете 28-1 «Затраты на повышение и обеспечение качества продукции» обоснованы следующие их группы:

- «Текущие затраты по обеспечению качества продукции»;

- «Единовременные фундаментальные затраты по повышению качества продукции».

В работе представлен авторский вариант распределения учтенных затрат и включения их в состав затрат на производство отдельных видов готовой продукции пропорционально нормативной себестоимости. Разработан и рекомендован для практического использования регистр аналитического учета затрат на обеспечение и повышение качества продукции «Ведомость учета затрат на обеспечение и повышение качества выпускаемой продукции», который позволяет аккумулировать разнообразные затраты на качество производства продукции и выявить их влияние на достигнутое качество.

В ходе проведенного исследования определена роль информационной базы внутренней отчетности в оперативном управлении результатами деятельности организации. Научно обоснованы методические подходы к ее созданию. Данная необходимость вызвана тем, что в настоящее время отечественная учетная практика представления информации для управления идет по пути увеличения количества форм внутренней отчетности при отсутствии ее систематизации по определенным критериям составления, без единой модели построения. Это приводит к утрате ею стимулирующих импульсов к принятию управленческих решений.

Основной задачей внутренней отчетности является представление службе управления организацией информации для принятия решений в пригодном для восприятия и анализа виде, поэтому по существу она является аналитическим изложением сводных показателей. Исходя из специфики целевой принадлежности внутренней (сегментной) отчетности, сформулированы базовые критерии формирования ее показателей, которые выражают сущность отчетности как объекта исследования (достаточный объем и направления формирования информации в сопоставлении с нормативной (прогнозной), определение границ отчетного сегмента и зависимость формата отчетности от объектов учета и др.), а также произведена ее классификация — упорядочение в необходимых аспектах на основе последовательного разделения множества элементов на подмножество по заданным признакам: характеру отражаемых функций управления, назначению, периодичности составления.

С учетом представленных методических положений и особенностей технологии производства организаций деревообработки разработаны конкретные формы внутренней отчетности, которые рекомендованы для использования в учетной практике.

В третьей главе **«Калькулирование себестоимости продукции и развитие методического инструментария калькуляционных процедур»** исследовано современное состояние методических положений по калькулированию себестоимости продукции и выполнен анализ действующих калькуляционных си-

стем. Выявленные несовершенства методик калькулирования, научное обоснование необходимости их совершенствования определили направления их развития. Обоснованы рекомендации по калькулированию себестоимости продукции с учетом ее качества, что позволит определять эффективность данных затрат.

Изучены нормативное калькулирование и целесообразность его использования в калькуляционных расчетах при определении фактической себестоимости произведенной продукции. Нормативное калькулирование базируется на предварительном составлении нормативной калькуляции на каждую калькуляционную единицу (до начала отчетного периода). Нормативное калькулирование при достаточной технологической исполнительности обеспечивает наиболее достоверное определение фактической себестоимости произведенной продукции каждого вида. При этом документирование и оперативный учет изменений норм и отклонений от них не осуществляются, так как их сложно выполнить на практике. Данная трудность является причиной неширокого распространения нормативного метода учета затрат. В работе рекомендованы для учетной практики два варианта использования нормативного калькулирования для определения фактической себестоимости каждого вида продукции на основе соотношения отклонений фактической суммы затрат от нормативной себестоимости по всему объему выпущенной продукции. Сумма отклонений распределяется по объектам калькулирования пропорционально нормативной себестоимости каждой калькуляционной единицы с применением коэффициента отклонений.

На разработанных рекомендациях по совершенствованию методического инструментария калькуляционных расчетов фактической себестоимости произведенной продукции основаны, в свою очередь, предложенные учетные записи на счетах бухгалтерского учета по отражению фактической и нормативной себестоимости выпущенной из производства продукции и отклонений между ней. Отражение отклонений на счете 49 «Отклонения в себестоимости готовой продукции» позволит осуществлять контроль регулирования производственных затрат.

В ходе сравнительного анализа используемых в учетной практике приемов и способов распределения комплексных затрат определена их элементная зависимость от технологии производства и доказана необходимость нивелирования степени комплексности данных затрат, т.е. распределения отдельных слагаемых общепроизводственных расходов пропорционально индивидуальной базе. Основой методического подхода к дифференцированному распределению общепроизводственных расходов является их структуризация на три группы (расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, расходы по организации, обслуживанию и управлению производством, непроизводительные расходы),

каждая из которых имеет свою базу распределения для включения в состав затрат основного производства. Для первой группы расходов предложено распределение пропорционально стоимости израсходованных материальных ресурсов, для второй — пропорционально расходам на оплату труда, а непроизводительные расходы рекомендовано отражать как операционные расходы отчетного периода в дебете счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 25 «Общепроизводственные расходы», так как они не имеют связи с основными факторами производства.

Для реализации предложенной модели распределения общепроизводственных расходов произведена их реструктуризация и разработана усовершенствованная номенклатура статей в разрезе трех групп. Учет затрат с применением рекомендованной номенклатуры позволит сформировать необходимую, более достоверную информационную базу для их распределения.

Обоснованность распределения затрат между объектами калькулирования во многом зависит от оценки незавершенного производства, аккумулирующего определенную часть материальных затрат в технологической стадии. Оценка незавершенного производства является основополагающим моментом при исчислении фактической себестоимости выпущенной из производства продукции, так как при этом производится корректировка затрат отчетного периода на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца. По результатам проведенного исследования сделан вывод о несовершенстве методических положений по оценке незавершенного производства и недостаточном рассмотрении этой проблемы в научных публикациях, определены направления их развития.

Объем незавершенного производства в рамках технологического процесса предприятий деревообработки является значительным вследствие его интеграции, взаимосвязи и взаимообусловленности технологических операций. В связи с этим объемы незавершенного производства необходимо определять с достаточной степенью точности, чтобы избежать повторного счета материальных ресурсов при полуфабрикатной технологии производства. Действующий порядок учета затрат на основное производство в разрезе установленной номенклатуры их статей и определение стоимости незавершенного производства только по материальным затратам путем проведения инвентаризации остатков материалов не согласуются между собой. Оценка незавершенного производства в деревообработке занижена на сумму таких затрат, как заработная плата и отчисления на социальные нужды, управленческие и прочие затраты. На сумму этих затрат увеличивается себестоимость выпускаемой продукции, что приводит к недостоверному формированию расходов отчетного периода. Для устранения отмеченного недостатка обоснован и рекомендуется к использованию в учетной практике порядок распределения затрат между готовой продукцией и неза-

вершенным производством пропорционально степени (или проценту) готовности остатков незавершенного производства и его удельному весу в общем количестве производимой продукции. Это соотношение устанавливается исходя из количества отпущенного в производство основного сырья (пиломатериалов), полученной готовой продукции (щита) и нормы расхода исходного сырья на единицу готовой продукции. В результате при определении себестоимости готовой продукции будет выделена та часть осуществленных затрат на производство, которая будет соотнесена с его завершением. Предложенная методика оценки незавершенного производства и направления ее реализации предусматривают достижение достоверности формируемых в системе счетов стоимостных показателей, используемых в целях контроля за использованием ресурсов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Результаты исследования теоретических и практических положений учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволили сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Обобщение теоретических подходов и изучение учетной практики показали, что получить необходимую информацию для эффективного управления затратами возможно только на основе формирования соответствующих объектов их учета. Однако в действующих нормативных положениях не раскрыто содержание объекта учета затрат как учетной категории, что не позволяет устанавливать информационные границы формирования данных по всем направлениям производственной деятельности. Поэтому на основе функционального подхода к сущности и формам проявления затрат, систематизации принципов их структурирования определены иерархические уровни детализации и условия формирования объектов учета затрат. Объект учета затрат — обособившаяся часть определенной совокупности производственных затрат, сгруппированных за отчетный период по определенному признаку их классификации. Это первичный носитель функционально однородных затрат.

Результаты критического рассмотрения нормативных положений, литературных источников, учетной практики и технологии производства позволили обосновать авторский подход к трактованию понятий «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы» и определению их взаимосвязи. Установлено, что издержки производства — это затраты производственных факторов, приходящиеся на готовую продукцию и незавершенное производство.

Для достижения необходимой степени детализации информации, используемой для управления затратами на обеспечение соответствующего стандар-

там качества продукции, модифицирована их классификация по отдельным направлениям, которая положена в основу разработки методик учета и калькулирования продукции с учетом ее качества [8, 9, 10, 11].

2. В соответствии с предложенной усовершенствованной классификацией затрат разработана методика аналитического и синтетического учета расходов на обеспечение качества производимой продукции, соответствующего стандартам, предусматривающая преобразование и модифицированную структуризацию счета 28 «Затраты на качество продукции и потери от брака». Систематизацию всех расходов на этом счете рекомендовано осуществлять в разрезе двух субсчетов: 28-1 «Затраты на повышение и обеспечение качества продукции», 28-2 «Брак в производстве». В качестве объектов учета затрат на обеспечение качества продукции целесообразно выделить следующие аналитические счета: «Текущие затраты по обеспечению качества продукции» и «Единовременные фундаментальные затраты по повышению качества продукции». Номенклатуру калькуляционных статей по учету затрат в основном производстве необходимо дополнить статьей «Затраты по обеспечению и повышению качества продукции». Информацию по предложенным счетам аналитического учета предложено представлять в разработанной для этих целей форме учетного регистра — Ведомости учета затрат на обеспечение и повышение качества выпускаемой продукции [1, 7].

3. В результате проведенного исследования обоснованы методические подходы к формированию информационного содержания и структурного строения сегментной (внутренней) отчетности, представляющей прежде всего данные о затратах — основном объекте производственного учета. Осуществлена классификация системообразующих факторов и элементов гармонизации сегментной отчетности с учетной практикой. Установлено, что определение оптимального структурного представления отчетных данных является важным этапом формирования системы внутренней отчетности. Главными факторами, влияющими на структуру и формат внутренних отчетов, являются их информационное содержание, простота и экономичность формирования и передачи, потребность пользователей отчетности. На этих факторах основаны разработанные формы внутренней отчетности о затратах в процессе производства, совокупность показателей которых обеспечивает представление дифференцированных затрат по центрам ответственности. Формы внутренней отчетности соответствуют конечной цели принимаемых управленческих решений — контролю затрат и результатов процесса производства [6, 10].

4. Итоги изучения сложившегося порядка отражения в учете расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы позволили предложить их классификацию с учетом долгосрочного характера, которая была положена в основу методики их отражения в качестве капиталь-

ных вложений на балансовом счете «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе видов выполняемых работ, а также порядка распределения и включения в состав расходов основного производства. Данная учетная методика дает возможность формировать единый комплекс затрат с целью анализа их эффективности, окупаемости и целесообразности осуществления.

Изложенные методические подходы к отражению указанных расходов в системе счетов бухгалтерского учета реализованы в разработанном регистре аналитического учета. Обоснован и изложен новый подход к формированию состава общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с их назначением, отличающийся от существующего [5].

5. Проведенное исследование позволило предложить методические рекомендации по исчислению себестоимости готовой продукции на основе нормативного калькулирования, которое базируется на соотношении нормативных и превышающих их затрат и предварительном составлении нормативных калькуляций. Нормативные калькуляции целесообразно разрабатывать только по производственным издержкам. Фактическую себестоимость готовой продукции рекомендовано определять по двум вариантам:

- на базе соотношения отклонений фактической суммы затрат на производство от нормативной себестоимости всего объема производственной продукции;
- на основе соотношения фактических и нормативных затрат на весь выпуск однородной продукции. При этом документирование и оперативный учет отклонений от нормативных данных не обязательны.

Для реализации рекомендаций по исчислению фактической себестоимости продукции разработан порядок учетных записей для отражения затрат на производство с использованием синтетического счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». Отклонения от нормативной себестоимости будут отражаться на счете 49 «Отклонения в себестоимости готовой продукции». Учетные записи на данном счете должны осуществляться по дебету или кредиту в зависимости от того, получены экономия или перерасход фактических затрат по сравнению с нормативными. Он будет корреспондировать при списании отклонений с соответствующими счетами в зависимости от каналов выбытия готовой продукции. Учетные отклонения в системе счетов бухгалтерского учета будут являться объектом контроля и регулирования [12].

6. Изучение различных подходов к решению конкретных вопросов калькулирования позволило обосновать предложения по развитию методического инструментария калькуляционных процедур. В частности, разработаны усовершенствованная классификация и номенклатура общепроизводственных расходов, в соответствии с которой они распределяются между объектами калькулирования. Распределение данных расходов предложено производить по двум

направлениям: пропорционально стоимости израсходованных материалов, расходов на оплату труда. Непроизводительные расходы должны отражаться как операционные расходы отчетного периода. Это позволит обоснованно формировать совокупности видов расходов в соответствии с технологическими факторами их формирования. Для достижения этой цели выполнена реструктуризация общепроизводственных расходов с выделением основных частей таким образом, чтобы группам распределяемых расходов соответствовала установленная база их распределения.

Оценка незавершенного производства является основополагающей процедурой при исчислении фактической себестоимости готовой продукции, поэтому в работе обосновано распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством в разрезе конкретных статей пропорционально степени (проценту) готовности остатков незавершенного производства в общем количестве продукции. В целях контроля затрат на незавершенное производство (в первую очередь — материальных ресурсов) предложено выявлять их прирост в общей сумме затрат на незавершенное производство с использованием разработанной формы учетного регистра.

Для предприятий деревообработки характерно выполнение калькуляционных расчетов для большой номенклатуры калькуляционных единиц. Доказано, что калькуляционные единицы должны учитывать качество продукции. Коэффициент качества калькулируемой продукции устанавливается в соответствии с наиболее важными эксплуатационными свойствами на основе соизмерения отпускных цен реализации на разные сорта продукции с ценой первого сорта. Такой подход к калькулированию себестоимости продукции расширяет его границы, позволяет регулировать затраты на качество [3, 14].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования могут быть использованы в учетной практике предприятий деревообработки Республики Беларусь, организаций других отраслей экономики, а также в учебном процессе вузов.

Результаты исследования апробированы и внедрены в практику организаций отрасли деревообработки (концерн «Беллесбумпром»), в учебный процесс, что подтверждено актами о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Алешкевич, О.П. Качество продукции как объект производственного учета / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2003. — № 6. — С. 15—18.
2. Алешкевич, О.П. Учет расходов на совершенствование действующих и освоение новых технологий / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2003. — № 8. — С. 22—25.
3. Алешкевич, О.П. Совершенствование методического инструментария калькуляционных процедур на промышленных предприятиях / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 9. — С. 16—22.
4. Алешкевич, О.П. Учет и распределение накладных расходов в системе калькуляционных процедур и их совершенствование / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 10. — С. 12—16.
5. Алешкевич, О.П. Незавершенное производство в системе калькуляционных процедур: проблемы и пути совершенствования его калькулирования / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 7. — С. 24—28.
6. Алешкевич, О.П. Информационно-структурное формирование сегментарной (внутренней) отчетности: методологические подходы и организация / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 8. — С. 17—23.
7. Алешкевич, О.П. Аналитический и синтетический учет качества продукции и пути его развития / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 10. — С. 10—14.
8. Алешкевич, О.П. Методика оценки материальных затрат для формирования себестоимости продукции / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 5. — С. 34—36.
9. Алешкевич, О.П. Затраты и издержки производства: содержание и взаимосвязь / О.П. Алешкевич // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 12. — С. 42—45.

Материалы конференций

10. Алешкевич, О.П. Формирование информационной базы для управления производственными затратами / О.П. Алешкевич // Проблемы сацыяльна-эканамічнага, палітычнага і прававога развіцця грамадства ў кантэксце агульнаеўрапейскіх і сусветных інтэграцыйных працэсаў: матэрыялы міжнародна-навукова-практ. канф. маладых навукоўцаў і студэнтаў, Мінск, 14 мая 2004 г. /

Беларус. ін-т правазнаўства; пад рэд. С.Ф. Сокала, А.У. Руцкага. — Мінск, 2004. — С. 237—238.

11. Алешкевич, О.П. Факторы формирования объектов учета затрат / О.П. Алешкевич // Социально-экономическое и гуманитарное развитие белорусского общества в XXI веке: материалы респ. науч. конф. студентов, магистрантов, аспирантов, Минск, 16 дек. 2004 г. / Беларус. гос. экон. ун-т. — Минск, 2005. — С. 128—129.

12. Алешкевич, О.П. Классификация затрат для целей управления формированием учетно-аналитической информационной базы / О.П. Алешкевич // Молодежь в современном обществе: правовые, экономические и социально-культурные проблемы: материалы междунар. науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых, Минск, 20 мая 2005 г. / Беларус. ин-т правоведения; под ред. С.Ф. Сокола, С.А. Самаля, В.К. Бонько. — Минск, 2005. — С. 233—234.

13. Алешкевич, О.П. Оценка материальных ресурсов для формирования себестоимости продукции / О.П. Алешкевич // Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 24—25 мая 2006 г. / Беларус. гос. экон. ун-т; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2006. — С. 6—8.

14. Алешкевич, О.П. Формирование объектов учета затрат — основа системы производственного учета / О.П. Алешкевич // Социально-экономическая политика белорусского государства в условиях открытой экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 26 окт. 2005 г. / Беларус. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2006. — С. 357—358.

РЭЗЮМЭ

Аляшкевіч Алёг Паўлавіч

Развіццё метадых уліку затрат і калькуліравання сабекошту прадукцыі дрэваапрацоўчых арганізацый

Ключавыя словы: улік, вытворчы ўлік, затраты, выдаткі, расходы, улік затрат, калькуліраванне сабекошту, унутраная справаздача аб затратах.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка метадычных рэкамендацый па развіццю ўліку затрат і калькуліравання сабекошту прадукцыі дрэваапрацоўкі з улікам спецыфікі яе функцыянавання, патрабаванняў сучасных эканамічных адносінаў і суадносна міжнароднаму падыходу да фарміравання сістэмы бухгалтарскага ўліку і справаздачы.

Метады даследавання: агульнанавуковыя — сістэмны падыход, аналіз і сінтэз, навуковая абстракцыя, спецыяльныя — даследаванне, параўнанне, абгульненне вопыту, мадэліраванне, экспертыза.

Атрыманыя вынікі і іх навізна. Праведзена навуковае абгрунтаванне ўдасканалення тэарэтычна-метадычных асноў вытворчага ўліку затрат на правядзенне навукова-даследчых работ, на забеспячэнне і павышэнне якасці выпускаемай прадукцыі, якія фарміруюць запатрабаваную кіраваннем інфармацыйную базу. Абгрунтавана неабходнасць сістэматызацыі метадычных падыходаў да фарміравання ўнутранай справаздачы аб затратах і распрацаваны дакладныя яе формы. Распрацаваны і прапанаваны метадыкі калькулявання сабекошту гатовай прадукцыі з выкарыстаннем нарматыўнага калькулявання, дыферэнцыяцый размеркавання кіраўнічых расходаў і ацэнкі няскончанай вытворчасці з улікам ступені яе гатоўнасці.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання апрабаваны і ўведзены ва ўлікова-кантрольную і аналітычную работу арганізацый дрэваапрацоўкі рэспубліканскага канцэрну “Беллясбумпрам”, ТАА “Альва”, вучэбны працэс УА “Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт”.

Сфера ўжывання: пры распрацоўцы метадычных палажэнняў па бухгалтарскім уліку, у практычнай дзейнасці спецыялістаў улікова-эканамічных службаў, у вучэбным працэсе.

РЕЗЮМЕ

Алешкевич Олег Павлович

Развитие методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции деревообрабатывающих организаций

Ключевые слова: учет, производственный учет, затраты, издержки, расходы, учет затрат, калькулирование себестоимости, внутренняя отчетность о затратах.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по развитию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции отрасли деревообработки с учетом специфики ее функционирования, требований современных рыночных экономических отношений и в соответствии с международными подходами к формированию системы бухгалтерского учета и отчетности.

Методы исследования: общенаучные — системный подход, анализ и синтез, научная абстракция, специальные — сравнение, обобщение опыта, моделирование, экспертиза.

Полученные результаты и их новизна. Проведена научная аргументация совершенствования теоретико-методических основ производственного учета, разработаны новые методики учета затрат на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, обеспечение и повышение качества выпускаемой продукции, формирующие востребованную управлением информационную базу. Обоснована необходимость систематизации методических подходов к формированию внутренней отчетности о затратах и разработаны конкретные ее формы. Разработаны и предложены методики калькулирования себестоимости готовой продукции с использованием нормативного калькулирования, дифференцированного распределения управленческих расходов и оценки незавершенного производства с учетом степени его готовности.

Степень использования. Результаты исследования апробированы и внедрены в учетно-контрольную и аналитическую работу организаций деревообработки республиканского концерна «Беллесбумпром», ООО «Альво», учебный процесс УО «Белорусский государственный экономический университет».

Область применения: при разработке методических положений по бухгалтерскому учету, в практической деятельности специалистов учетно-экономических служб, в учебном процессе.

SUMMARY

Aleshkevich Oleg Pavlovich

The development of the costs accounting and products calculating methods in wood-working enterprises

Key words: accounting, industrial accounting, inputs, expenses, disbursement, calculation of expenditures, cost calculating, internal cost accountancy.

The purpose of research: the theoretical foundation and amendment drafting of methodical recommendations in cost accounting development and in calculation of expenditures in the sphere of woodworking with a glance of peculiarity of its functioning, requirements of modern market economic relations and in accordance with international accesses to the formation of the system of accounting and accountancy.

Methods of research: scientific methods — system access, analysis and synthesis, scientific abstraction; specific methods — comparison, experience generalization, modeling, expertise.

The obtained results and their novelty: The scientific argumentation of the perfection of theoretic-methodical fundamentals was made, the new methodic of cost accounting in research, experimental-design and technological job, in provision and improving the output, that provide the formation of the demanded in management informational basis, was worked out. The necessity of systematization of the methodic accesses to the internal accountancy formation was substantiated and its particular forms were worked out. The methodic of expenditures' calculation of output was worked out and suggested to use with the usage of normative calculation, the differential allocation of managerial costs and the rating of inventory with a glance of its readiness degree.

The degree of usage: The results of the research were approved and suggested to use in accounting, control and analytic work of wood-working enterprises of republic concern “Bellesbumprom”, “Alvo” Ltd, in educational process in the Belarusian state economic university.

The area of application: in working out of the methodic situations in accounting, in practice of the specialists of accounting and economic departments, in educational process.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *Е.И. Кожушко*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 18.02.2008. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.