

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Окончание таблицы 1

1	2	3
Отражение в учете поставки товарно-материальных и других ценностей по экспортному контракту, предполагающему расчеты в денежной форме (на фактическую себестоимость отгруженной продукции, товаров и другого имущества)	45	43, 41, 10 и др.
Отражение в учете операций при изменении условий контракта и поступлении товаров и другого имущества в счет оплаты за ранее отгруженные товарно-материальные и другие ценности:		
а) на отпускную (учетную) их стоимость, включая НДС	60, 76	90, 91
б) на начисленные НДС и другие налоги, уплачиваемые от реализации товаров и другого имущества по товарообменным (бартерным) операциям	90, 91	68
в) оприходование товарно-материальных и других ценностей в счет оплаты за ранее отгруженные товары (по учетной стоимости без НДС)	41, 10, 07, 08	60, 76
г) на входной НДС по поступившим товарно-материальным и другим ценностям	18	60, 76
Списание на счета учета реализации фактической себестоимости отгруженных товарно-материальных и других ценностей	90, 91	45
Отражение в учете финансового результата от реализации товаров и другого имущества по бартеру:		
а) прибыли	90/9, 91/9	99
б) убытка	99	90/9, 91/9

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И.Кравченко.– Мн.: ООО "ФУАинформ", 2001.
3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П.С.Безруких.– 4-е изд., перераб и доп.– М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И.Баканова.– М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практическое пособие.– Мн.: ООО "ФУАинформ".– 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ ПРОЦЕДУР НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

О. П. Алешкевич, БГЭУ

Калькулирование как процесс исчисления себестоимости продукции в производственном учете представляет собой инструмент управления производством, экономического обоснования цен, нормативных, прогнозных и проектных предложений. Он представляет собой соизмерение затрат с определенной совокупностью объектов калькулирования. Принадлежность затрат к объектам калькуляции обусловлена их непосредственной зависимостью от вида продукции и характера производства. Наиболее сложной в методическом отношении задачей калькулирования является выбор и обоснование баз распределения фактических затрат по различным производствам и видам продукции. Распределение затрат между видами готовой продукции обусловлено их экономическим содержанием, закономерностями формирования и группировки.

Калькулирование себестоимости продукции связано с распределением затрат, которое означает определенную условность в отнесении их на объекты калькулирования. Поэтому практически невозможно достигнуть абсолютной точности исчисления себестоимости единицы продукции. Вместе с тем каждое производственное предприятие должно стремиться к предельной точности расчета себестоимости, так как целью калькуляции является определение размера издержек производства в цене продукции и степени их возмещения в процессе реализации. Объектами калькулирования выступают виды производимой продукции, реализация которых является целью предпринимательской деятельности. Объекты калькулирования представляют собой носителей затрат, обусловленных соответствующей технологией производства. Затраты должны быть сгруппированы в разрезе конкретных видов калькулируемой продукции прямым отнесением или в порядке косвенного их распределения.

Одним из важных условий достоверного калькулирования является обоснованный выбор объектов калькулирования, которые определяются технологией производства. На предприятиях деревообрабатывающей промышленности такими объектами выступают кубометры (м³) — фанера клеенная, древесностружечные плиты, пиломатериалы, лесоматериалы круглые; метры квадратные (м²) — шпон строганный, древесно-волокнистые плиты, мебельный щит, плита столешная, отдельное изделие, изделие-комплект и т.д. Объекты калькулирования не следует отождествлять с номенклатурой производимой продукции. Так, объектом

калькулирования продукции деревообработки выступает совокупность сорторазмеров фанерной продукции, щитов клееных, а номенклатура производимой продукции определяется по сортам с указанием толщины (3, 4, 5 мм и т.д.).

Количественным выражением объекта калькулирования выступает калькуляционная единица. Она выражает сущность и потребительскую стоимость калькулируемого объекта. Для предприятий деревообработки характерна учетная практика выполнения калькуляционных расчетов для большой номенклатуры установленных калькуляционных единиц, которые отображают технологические особенности производства. Это многообразие технологических особенностей обосновывает необходимость использования натуральных и условно-натуральных калькуляционных единиц: кубометров (m^3) и кубокоэффициентов (m^3k). Так, в частности, выпуск фанерной продукции каждого сорта, марки и вида переводится в кубокоэффициенты путем умножения натурального объема выпуска каждого вида продукции на коэффициенты K1 (коэффициент перевода единицы данной продукции в трехслойную рядовую фанеру по количеству расходуемого шпона) и K11 (коэффициент, учитывающий сортовой состав шпона, содержащегося в данном виде продукции, по отношению к сортовому составу шпона в трехслойной рядовой фанере сорта III/IV).

Таким образом, установление калькуляционных единиц обеспечивается соблюдением следующих условий:

- отражать количественную единицу продукции с заранее определенными параметрами качества;
- обладать экономической однородностью и сопоставимостью по однородной продукции;
- обеспечивать соответствие единицам ценообразования и быть с ними сопоставимыми;
- иметь устойчивость и приспособляемость к технологическим усовершенствованиям и новшествам, что особенно характерно для деревообрабатывающего производства.

Рассматривая взаимосвязь объектов калькулирования и калькуляционных единиц, следует подчеркнуть их разноуровневый характер назначения. Объект калькулирования представляет собой носитель затрат и признак их группировки в калькуляционном процессе и обобщает произведенные затраты на производство за отчетный период и, таким образом, выражает первый уровень калькуляционного процесса. Калькуляционная единица характеризует второй этап калькуляционных расчетов, которому присуще использование различных способов калькуляционных процедур (суммирование, исключение, распределение, использование нормативов и др.) для исчисления себестоимости единицы произведенной продукции.

Калькуляционные процедуры по группировке затрат в разрезе объектов калькулирования и калькуляционных единиц в значительной и определяющей мере обусловлены методами калькулирования, которые классифицируются на следующие группы: позаказный, попередельный, нормативный.

В современных экономических условиях, определяемых действием различных механизмов хозяйствования, особую значимость приобретает нормативное калькулирование, которое обеспечивает достижение следующих целей:

- управление затратами;
- установление цен и ценовой политики;
- определение тактики и стратегии производственного развития.

Нормативный метод калькулирования применяется в массовых и крупносерийных производствах, к которым можно отнести и деревообработку. Нормативное калькулирование базируется на предварительном составлении нормативной калькуляции на каждую калькуляционную единицу (до начала отчетного периода). Его использование в калькуляционных расчетах обеспечивает большую достоверность исчисления фактической себестоимости единицы готовой продукции и упрощает методику калькуляционного учета, так как появляется возможность формировать калькуляционную базу не по каждому объекту (и единице) калькулирования, а по группе однородных объектов с примерно одинаковой нормативной себестоимостью. Применение нормативов затрат упрощает ведение учетных записей.

Нормативное калькулирование основывается на разработке нормативных калькуляций с использованием норм расхода материалов, трудозатрат и оплаты труда, накладных расходов. Нормативные затраты на единицу производимой продукции включают следующие позиции:

- норматив основных расходных материалов по количеству;
- нормативная оценка основных расходных материалов;
- норматив прямых трудозатрат (в единицах рабочего времени);
- нормативная ставка прямой оплаты труда за единицу рабочего времени;
- нормативный коэффициент общепроизводственных расходов.

Нормативные калькуляции следует разрабатывать в разрезе производственной себестоимости без общехозяйственных расходов, т. е. только по производственным издержкам. Правильность такого подхода подтверждается хозяйственной практикой, так как многие нормативы применяются в течение длительного времени

(месяцы, годы) без изменений до освоения новых видов выпускаемой продукции. Ценовые составляющие нормативных калькуляций обновляются не реже двух раз в год в связи с необходимостью учитывать влияние инфляционных процессов (учесть изменения валютной политики).

Нормативное количество основных и вспомогательных материалов представляет собой ожидаемый их расход при использовании в производстве. Установление нормативов расходования материальных ресурсов является базисной позицией во всей процедуре разработки нормативных калькуляций, так как на него оказывает влияние специфика производства, качество используемых материалов, производительность оборудования, квалификация рабочих. В качестве примера разработки норматива расходования материальных ресурсов приводится норматив расходования основных и вспомогательных материалов на изготовление продукции деревообработки (м³ щита клееного), разработанный для производственного предприятия "Альво", Смоленского района (табл. 1).

Таблица 1

Утверждаю:
Генеральный директор
ООО "Альво" _____
" " " 2004 г.

Норматив расходования материалов на изготовление 1 м³ щита клееного сорта ВС (сосна) 2500x1200x18 мм несращенного из обрезного пиломатериала и необрезного пиломатериала

Наименование материала	Единица измерения	Норма расхода материалов на 1 м ³ готовой продукции	Цена за единицу, руб.	Стоимость сырья на 1 м ³ , руб.
Сырье и основные материалы с обрезных пиломатериалов				606088
Сырье и основные материалы с необрезных пиломатериалов				278254
Пиломатериалы хвойных пород (сосна) обрезные	м ³	2,316	254421	589239,036
Пиломатериалы хвойных пород (сосна) необрезные 50 мм	м ³	2,595	100734	261404,73
Клей "Gascorit 1206"	кг	3,873	3278	12695,694
Отвердитель 2559	кг	0,387	10733	4153,671
Вспомогательные материалы:				86844
Шлифовальная лента «Авомакс»:				
R60	м ²	1,639	23854	39096,706
R80	м ²	1,311	21308	17507,966
R120	м ²	1,101	19603	21582,903
Пиломатериалы хвойных пород (сосна) необрезные 50 мм	м ³	0,047	100734	4734,498
Гвозди строительные	кг	0,054	1070	57,78
Уголок защитный, 16 мм	шт.	4,63	14,8	68,524
Обвязочная лента полипропиленовая 0x15	м.п.	11,46	25	286,5
Скоба, 15 мм	шт.	1,74	16	27,84
Пленка полиэтиленовая, шир. 1,5 м, толщ. 120 мкм	м	2,276	570	1297,32
Лента скотч 55x16	рулон	0,06	1000	60
Мелки разметочные	шт.	1,2	1770	2124
ИТОГО с обрезными пиломатериалами				692932
ИТОГО с необрезными пиломатериалами				365098

Нормативный расход материальных ресурсов устанавливается на каждый вид калькулируемой продукции.

В целом, нормативная калькуляция по видам продукции включает не только расход материалов, но и расходы на оплату труда, налоги и сборы, накладные расходы.

Как уже было отмечено, нормативное калькулирование при достаточной технологической исполнительности обеспечивает наиболее достоверное определение фактической себестоимости произведенной продукции. Однако в учетной практике в процессе осуществления калькуляционных расчетов фактической себестоимости продукции еще не используется нормативное калькулирование. Сущность применения нормативного калькулирования в исчислении фактической себестоимости заключается в том, что нормативные калькуляции на каждое изделие исключают необходимость в поиздельном учете фактических затрат, позволяет вести групповой калькуляционный учет, формируя достаточно достоверную калькуляцию фактической себестоимости каждого вида производимой продукции. Можно рекомендовать для учетной практики два варианта использования нормативного калькулирования для определения фактической себестоимости каждого вида продукции. При этом документирование и оперативный учет изменений норм и отклонений от них не осуществляется, так как это сложно выполнить в хозяйственной деятельности. Учет отклонений от норм трудно осуществим на практике, и поэтому именно эта трудность является причиной нешироко распространенного нормативного метода учета затрат.

Итак, при первом варианте использования нормативного калькулирования в калькуляционных расчетах фактическая себестоимость готовой продукции определяется на основе соотношения отклонений фактической

суммы затрат на производство (по объекту учета) от нормативной себестоимости по всему объему выпущенной продукции. Данная сумма отклонений затем должна быть распределена по объектам калькулирования пропорционально нормативной себестоимости каждой калькуляционной единицы с использованием коэффициента отклонений (К откл.). Коэффициент отклонений (К откл.) рассчитывается по формуле:

$$K \text{ откл.} = \frac{\Sigma \text{ отклонений}}{\text{Нормативная себестоимость всей произведенной продукции определенного объекта калькулирования}}$$

где Σ отклонений представляет разность между фактическими затратами на производство видов продукции и их нормативной себестоимостью.

Умножением коэффициента отклонения на нормативную себестоимость каждого вида продукции определяется ее фактическая себестоимость и тем самым производится распределение отклонений. Поясним это на конкретных данных по производственному предприятию "Альво" за февраль 2004 года.

Фактические затраты на производство щитов клееных (пяти модификаций) на 135 м³ составили 137 131 425 рублей; нормативная себестоимость выпуска продукции составляет (согласно нормативным калькуляциям каждого вида продукции) 128 160 210 рублей; сумма отклонений равняется 8971215 рублей; коэффициент отклонений составил 0,07 (8971215:128160210). Распределение отклонений и исчисление фактической себестоимости единицы продукции предлагается осуществить в следующей форме расчета (табл. 2).

Таблица 2

Расчет распределения отклонений и исчисления фактической себестоимости произведенной продукции по ПООО "Альво" за февраль 2004 г.

№ п/п	Наименование продукции	Объем выпуска, м ³	Нормативная себестоимость выпуска	Распределение отклонений	Фактическая себестоимость	
					всего объема выпуска	на единицу (м ³)
1	Щит В/С несращенный 2500x1200x18 мм	85	84404490	84404490x 0,07= 5908314	90312804	1062504
2	Щит клееный сорт А/В из древесины сосны 2400x1200x18 мм	15	14332440	14332440x 0,07= 1003271	15335711	1022380
3	Щит клееный сорт В/С из древесины сосны 2400 x 1200 x 18 мм	15	13011750	13011750x 0,07 = 910823	13922573	928172
4	Щит клееный сорт С/Д из древесины сосны 15 мм	10	8221180	8221180 x 0,07 = 575485	8796663	879666
5	Щит клееный сорт С/Д из древесины сосны 18 мм	10	8190350	8190350 x 0,07 = 573325	8763675	876368
	Итого	135	128160210		137131425	

Второй вариант использования нормативного калькулирования при исчислении фактической себестоимости произведенной продукции основывается на соотношении фактических затрат и нормативных затрат на весь выпуск однородной продукции по укрупненному объекту учета затрат. При этом коэффициент отклонения фактической себестоимости от нормативной рассчитывается по формуле:

$$K \text{ откл.} = \frac{\Sigma \text{ фактических затрат на производство продукции}}{\text{нормативная себестоимость выпуска}}$$

На основании вышеприведенных данных по ПООО "Альво" произведем иллюстрацию второго варианта в следующей форме расчета (табл. 3).

Коэффициент отклонений фактических затрат от нормативной себестоимости равен 1,07 (137131425:128160210).

Таким образом, использование представленных упрощенных вариантов нормативного калькулирования обеспечивает исчисление фактической себестоимости каждого вида калькулируемой продукции на основе сводных данных о затратах на производство группы однородной продукции. Документирование и оперативный учет отклонений от нормативных данных не обязательны.

Система калькуляционных расчетов включает в себя три вида калькуляции:

- калькуляция себестоимости продукции (нормативная, фактическая);
- калькуляция мероприятий (процессов, работ);
- калькуляция цены.

Каждый из указанных видов калькуляций имеет свою калькуляционную совокупность, в качестве которой выступают виды готовой продукции, технологические процессы и другие параметры. Современная практика хозяйствования обосновала необходимость интеграции калькуляции себестоимости продукции и калькуляции цены, что предопределило разработку соответствующей формы калькуляционного расчета всех расходов

Таблица 3

Расчет распределения отклонений и исчисления фактической себестоимости произведенной продукции по ООО "Альво" за февраль 2004 г.

№ п/п	Наименование продукции	Объем выпуска, м³	Нормативная себестоимость		Фактическая себестоимость		Порядок расчета
			Единица продукции, м³	Всего выпуска	Единица продукции, м³	Всего выпуска	
1	Щит В/С несращенный 2500x1200x18 мм	85	992994	84404490	1062504	90312804	992994x1,07
2	Щит клееный сорт А/В из древесины сосны 2400x1200x18 мм	15	955496	14332440	1022380	15335711	955496x1,07
3	Щит клееный сорт В/С из древесины сосны 2400x1200x18 мм	15	867450	13011750	928172	13922573	867450x1,07
4	Щит клееный сорт С/Д из древесины сосны 15 мм	10	822118	8221180	879666	796663	822118x1,07
5	Щит клееный сорт С/Д из древесины 18 мм	10	819035	8190350	876368	8763675	819035x1,07
	Итого	135		128160210		137131425	

не только процесса производства, но и процесса обращения, определения величины прибыли на объект калькулирования с вариациями в ее параметрах и с учетом налогов и сборов, включаемых в отпускную цену. Поэтому форму расчета калькуляции себестоимости по видам продукции, утвержденную в качестве приложения к Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки от 10.12.1999 г. необходимо усовершенствовать. Ее можно рекомендовать для практического использования в виде следующего расчета (табл. 4).

Таблица 4

Утверждаю
Технический директор
ООО «Альво» _____
« ____ » _____ 2004 г.

Расчет нормативной калькуляции на Брус 2060x109x44

№ п/п	Наименование затрат	Сумма, руб.
1	Сырье и материалы	273697
2	Топливо и энергия на технологические цели	48730
3	Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих	66936
4	Отчисления в Фонд социальной защиты населения	23428
5	Чрезвычайный налог и отчисления в Фонд занятости единым платежом	3347
6	Страх. тариф на обязат. страх. от несчастных случаев и проф. заболеваний, 2,5%	1673
7	Накладные расходы	431593
8	Итого производственная себестоимость	849404
9	Коммерческие расходы	28280
10	Полная себестоимость	877684
11	Прибыль, 0%	0
	Прибыль, 1%	8777
	Прибыль, 2%	17554
	Прибыль, 3%	26331
12	Итого с прибылью 0%	877684
	Итого с прибылью 1%	886461
	Итого с прибылью 2%	895237
	Итого с прибылью 3%	904014
13	СЭПСЛП, 1,15 при 0% прибыли	10211
	СЭПСЛП, 1,15 при 1% прибыли	10313
	СЭПСЛП, 1,15 при 2% прибыли	10415
	СЭПСЛП, 1,15 при 3% прибыли	10517
	Отчисления в местный целевой бюджетный фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и продовольственные целевые сборы, 1,15% при 4% прибыли	10619

Окончание таблицы 4

14	ППСППиАиОСПА, 3% при 0% прибыли	27145
	ППСППиАиОСПА, 3% при 1% прибыли	27416
	ППСППиАиОСПА, 3% при 2% прибыли	27688
	ППСППиАиОСПА, 3% при 3% прибыли	27959
	Отчисления в республиканский Фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и отчисления средств пользователями автодорог 3% при 4% прибыли	28231
15	Итого расчетная цена без НДС, при 0% прибыли	915040
	Итого расчетная цена без НДС, при 1% прибыли	924190
	Итого расчетная цена без НДС, при 2% прибыли	933340
	Итого расчетная цена без НДС, при 3% прибыли	942491
16	НДС	0
17	Таможенная пошлина, 10% при 0% прибыли	91504
	Таможенная пошлина, 10% при 1% прибыли	92419
	Таможенная пошлина, 10% при 2% прибыли	93334
	Таможенная пошлина, 10% при 3% прибыли	94249
18	Итого расчетная цена с НДС, при 0% прибыли	1006544
	Итого расчетная цена с НДС, при 1% прибыли	1016609
	Итого расчетная цена с НДС, при 2% прибыли	1026674
	Итого расчетная цена с НДС, при 3% прибыли	1036740

Рассмотренные рекомендации по совершенствованию методического инструментария калькуляционных расчетов фактической себестоимости продукции обосновывают в свою очередь учетные записи с использованием счета 40 "Выпуск продукции, работ, услуг". По дебету данного счета найдет отражение фактическая себестоимость в выпущенной из производства продукции в корреспонденции с кредитом счета 20 "Основное производство". По кредиту счета 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" учитывается нормативная себестоимость изготовленной продукции в корреспонденции со счетами 43 "Готовая продукция", 90 "Реализация" — в случаях реализации произведенной продукции. Отклонения между фактическими затратами на производство и нормативной калькуляцией рекомендуется отражать на счете 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" на отдельном субсчете "Отклонения фактической себестоимости от нормативной" в корреспонденции со счетом 40, на котором отклонения выявляются сопоставлением дебетового и кредитового оборотов на последнее число месяца. Отклонение может представлять собой экономию (превышение нормативной себестоимости над фактической) и перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной). Поэтому учетные записи по субсчету 16-1 "Отклонение фактической себестоимости от нормативной" будут производиться по дебету или кредиту в зависимости от того, получена экономия или перерасход фактических затрат в сравнении с нормативными. Данный субсчет будет корреспондировать при списании отклонений со счетами 43 "Готовая продукция", 90 "Реализация" и другими, в зависимости от каналов выбытия готовой продукции. Учетные отклонения в системе счетов бухгалтерского учета будут находиться под контролем для принятия необходимых управленческих решений по регулированию производственных затрат.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: Учебник.— М.: Финансы и статистика, 2003.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учеб. для ВУЗов.— М.: Юристъ, 2003.— 618 с.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации", утв. Пост. МФ РБ от 26 декабря 2003 г. № 182/ Республика, 2004, 29 янв.— С. 5.
4. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник.— М.: Омега-Л, 2004.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник.— М.: ЮНИТИ, 2002.
6. Левкович О.А., Будуева И.Н., Анулич Ю.И. Бухгалтерский учет.— Мн.: Техноперспектива, 2003.
7. Новиков Д.Ю. Расходы организации: Бухгалтерский и налоговый учет.— М.: Бератор-Пресс, 2002.— 240 с.