

(выполненные работы, оказанные услуги), не вызывает затруднений. Учитывая, что данные об управленческих расходах в ходе управления прибылью позволяют оценивать средний уровень административных издержек в себестоимости реализованной продукции, считаем целесообразным для повышения информационной ценности Отчета о прибылях и убытках формировать показатель «Управленческие расходы» независимо от используемого варианта калькулирования себестоимости продукции.

В Республике Беларусь не предусмотрена возможность составления альтернативной формы Отчета о прибылях и убытках, содержащей информацию о классификации затрат по экономическим элементам. Расшифровка затрат по экономическим элементам включается только в состав срочной квартальной статистической отчетности, тогда как для целей управления прибылью предприятия информация о структуре затрат необходима в течение всего года. Особенно это актуально для внешних пользователей информацией бухгалтерской отчетности, которые, как правило, лишены доступа к учетным регистрам хозяйствующего субъекта.

Для устранения выявленных недостатков и повышения информационной ценности отчета о прибылях и убытках считаем целесообразным включить расшифровку структуры затрат по экономическим элементам в качестве самостоятельной, но неотъемлемой и обязательной для заполнения части отчета по аналогии с уже используемой расшифровкой отдельных прибылей и убытков. Такое расширение состава показателей отчета о прибылях и убытках повышает его информативность и позволяет получать информацию о характере понесенных издержек производства на системной основе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет/ Под общей редакцией Н.И.Ладутько.— 5-е изд., перераб. и доп.— Мн.: ООО «ФУАинформ», 2005.— 742 с.
2. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности. Утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 № 16.
3. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетная политика российских фирм: Учеб. пособие/ Н.Л. Маренков, Т.И.Кравцова, Т.Н. Веселова, Т.В. Грицюк.— 2-е изд.— М.: Эдиториал УРСС, 2002.— 206 с.
4. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп.— Мн.: ООО «Мисанта», ООО «ФУАинформ», 2003.— 659 с.
5. Николаева О.Е. и др. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие.— 3-е изд.— М.: Эдиториал УРСС, 2001.— 239 с.
6. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие для вузов по спец. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит.— М.: ИНФРА-М, 2002.— 455 с.
7. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. Учебник.— М.: Проспект, 2005.— 664 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета.— М.: Финансы и статистика, 2000.— 496 с.
9. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности: Учебник.— М.: ИНФРА-М, 2004.
10. Стандарты бухгалтерского учета. Сборник нормативных документов.— Мн.: Информпресс, 2005.— 192 с.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА ЗАТРАТ

О.П. Алешкевич, БГЭУ

В процессе осуществления хозяйственной (уставной) деятельности основными объектами управления являются: структурные подразделения; ресурсы (активы), источники их формирования, процессы, показатели. Затраты, представляющие собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, также являются объектом управления. Управление представляет собой сознательное воздействие человека на объекты управления с целью придать определенную направленность и получить желаемые результаты. Эффективность управления затратами во многом определяется обоснованным формированием объектов управления, в разрезе которых должна быть сформирована информация для принятия соответствующих решений. Управление затратами организации является сложным процессом. По своей сущности оно означает управление всей деятельностью организации, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов. Поэтому система бухгалтерского учета должна обеспечить:

- отражение затраченных ресурсов в производстве по мере их возникновения;
- локализацию затрат по видам деятельности, производствам, структурным подразделениям, местам их возникновения, продукции, работам, услугам;
- локализацию затрат по источникам их возмещения (покрытия).

Учетная информация для целей эффективного управления хозяйственной деятельностью должна отображать события, процессы, явления (факты хозяйственной жизни предприятия), а также преобразовываться, обрабаты-

ваться, храниться для многократного использования. Ее параметры будут зависеть от специфики деятельности хозяйствующего субъекта.

Обеспечить получение информации для целей управления затратами в соответствии с указанными подходами возможно только на основе формирования соответствующих объектов учета затрат. Следует констатировать, что в действующих нормативных положениях не раскрывается содержание объекта учета затрат как учетной категории. В частности, Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), а также Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки не содержат определения объекта учета затрат. [3, с. 79]. Не нашла широкого дискуссионного обсуждения категория «объект учета затрат» и в научной литературе. Можно отметить точку зрения по этому вопросу П.С. Безруких, который считает, что «... под объектами учета затрат принято понимать места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и другие структурные подразделения (в некоторых видах производства — агрегаты, фазы, переделы, поточные линии и т.д.), в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг» [2, с. 221]. Н.А. Адамов в качестве объекта учета затрат считает «вид деятельности, продукт, производственное подразделение или задачу, поставленную менеджером, на которую относят затраты» [1, с. 81].

Однако в литературе не нашел отражения комплексный подход к раскрытию понятия «объект учета затрат». Не раскрыты обоснования для конкретизации выделения объектов учета затрат, взаимосвязи объектов учета затрат между собой, их количественная определенность. Поэтому для совершенствования информационной базы о производственной деятельности (и, в частности, о затратах) необходимо произвести систематизацию методологических подходов ее формирования, так как местом затрат является производственно-функциональная сфера или область ответственности по определенным видам издержек. Необходимо в первую очередь систематизировать принципы структурирования объектов учета затрат и выделения их существенных признаков. Такими общими принципами для всех объектов учета затрат являются:

- принцип причинности. Затраты необходимо отнести на тот объект управления, который послужил причиной их появления. Этот принцип предполагает, что детализация информации может быть достигнута (обеспечена) путем разукрупнения объектов управления на отдельные функциональные сферы.

- принцип существенности и рациональности при формировании объектов управления, так как их излишняя детализация может затруднить процесс управления ими в заданных целях. В соответствии с этим принципом для выделения затрат в качестве отдельного объекта учета необходимо выбрать именно существенные признаки для целей управления данным объектом.

Информационная система по объектам учета затрат должна обеспечить формирование данных для принятия эффективных управленческих решений в направлениях: осуществления внутреннего контроля за управляемым объектом — затратами; оценки программы хозяйственной деятельности и использование показателя себестоимости продукции; обоснования цен на производимую продукцию.

Формирование объектов учета затрат должно взаимосвязано отражать весь производственный процесс, поэтому затраты функционально зависимы от различных факторов, которые обеспечивают возможность определить цель возникновения затрат, место их возникновения и вид использованных ресурсов. Изучение хозяйственной деятельности организаций и действующей учетной практики позволяет выделить следующие факторы, влияющие на формирование объектов учета затрат:

- технологические. К технологическим факторам следует отнести поперечный или органический характер производства (полуфабрикатное или бесполуфабрикатное производства), сложность технологии изготовления продукции (наличие множества технологических процессов), ассортимент продукции, состав и объем незавершенного производства;

- организационные. К данным факторам относятся: тип организации производства (массовое, серийное, единичное (индивидуальное)); длительность производственного цикла; специализация производства;

- экономические. К ним относятся обеспеченность средствами регистрации и обработки формируемой информации, уровень подготовки учетных работников.

Систематизация всего многообразия типов и разновидностей производств в деревообработке позволяет выделить общие признаки, которые могут являться основанием для группировки объектов управления затратами. Эти признаки включают степень однородности производства, тип производства; технологические особенности производства; структуру технологического процесса.

По степени однородности производство продукции деревообработки можно отнести к однородному, так как осуществляется массовый и серийный выпуск однотипной продукции.

Тип производства характеризуется, прежде всего, количеством видов выпускаемой продукции, объемом, трудоемкостью и степенью регулярности выпуска одинаковой продукции. В соответствии с этим фактором всю

совокупность неоднородных производств можно разделить на следующие основные организационные типы: индивидуальное производство; серийное производство; массовое производство.

Деревообработка в большей степени относится к производству массовой продукции за исключением производства мебели по индивидуальным заказам.

По характеру своего технологического процесса деревообработка является многофазным производством, так как включает несколько переделов. Поэтому исходное сырье по мере продвижения по ним меняет свои физические свойства и становится готовым изделием.

Особенностью технологического процесса является и его структура, то есть построение и связь между собой отдельных технологических операций. По структуре производственного процесса деревообработка может включать производство с последовательным и параллельным построением технологии.

Таким образом, при формировании объектов учета затрат в деревообработке должны быть учтены следующие ее технологические особенности: номенклатура выпускаемой продукции, характер вспомогательных и основных технологических операций (движение сырья в процессе обработки и особенности использования оборудования), структура цехов и участков, а также их взаимосвязь в технологическом процессе. С учетом данных подходов деревообработка представляет собой прерывно-циклическое производство с достаточно широкой номенклатурой выпускаемой продукции с универсальным использованием оборудования и предметно-замкнутой структурой цехов и участков (рис. 1).

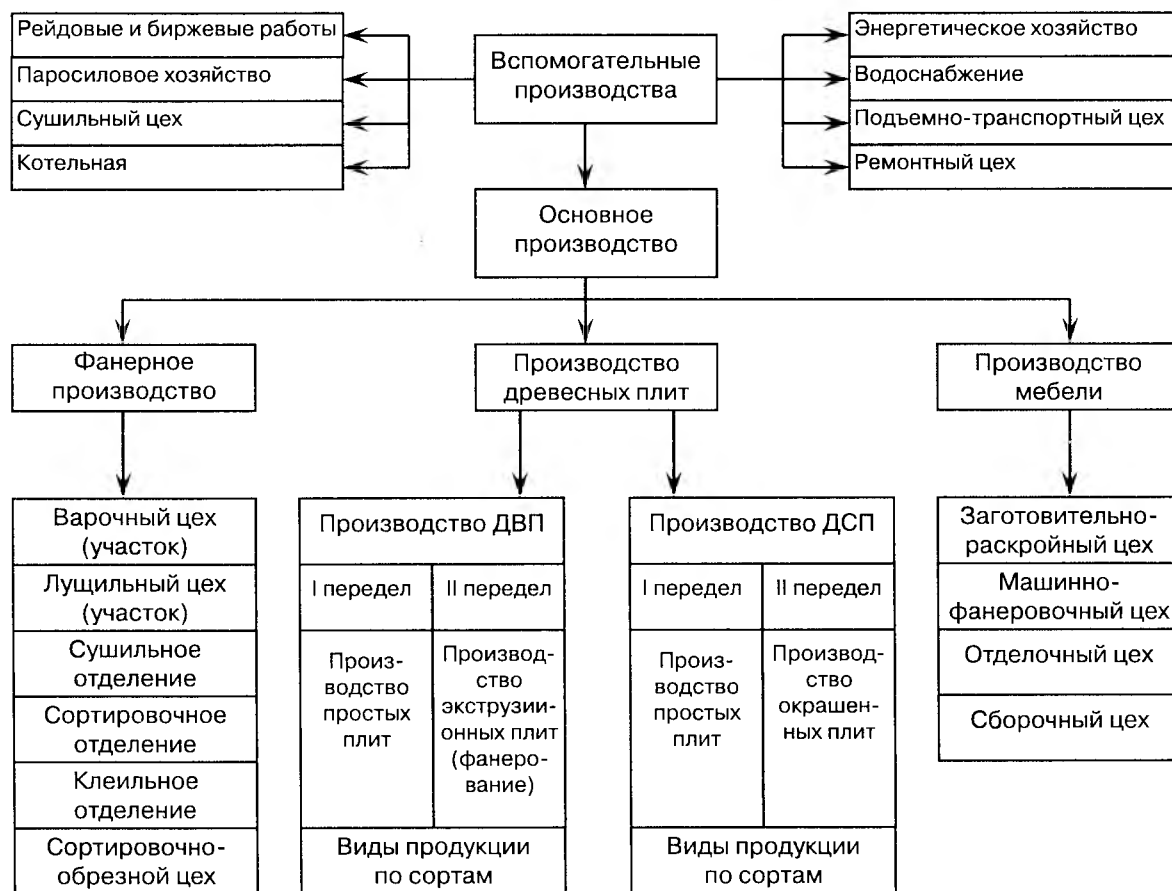


Рис. 1. Группировка видов производств в деревообработке

Примечание. Источник: собственная разработка

Вспомогательные производства в деревообработке характеризуются широкой номенклатурой технологических процессов, без которых основное производство неосуществимо. К таким производствам относятся рейдовые и биржевые работы, услуги паросилового цеха, сушильного цеха, котельной энергетического хозяйства, водоснабжения, подъемно-транспортного и ремонтного цехов. Такая выраженная предметно-структурная технологическая обособленность является объектом управления затратами, образующихся в результате функционирования указанных производств. Эта управляемая технологическая особенность вспомогательных производств обуславливает и формирование объектов учета затрат в разрезе их структурно-технологических подразделений.

Основное производство деревообработки по характеру своей технологии представляет собой последовательное изменение состояния, свойств, формы и размеров исходного сырья, материалов или полуфабрикатов в процессе производства. Его можно разделить на два типа:

- переделные производства, в которых исходные материалы в процессе изготовления продукции проходят ряд последовательных технологических переделов. К таким производствам относится фанерное производство, производство древесностружечных и древесноволокнистых плит (щитов);
- производства, в которых из исходного материала параллельно изготавливаются отдельные детали (изделия — комплекты), а затем в процессе сборки производятся готовые изделия (производство мебели).

Приведенная группировка производств в деревообработке, обусловленная их организационно-технологическими факторами, обосновывает формирование объектов учета затрат. При этом большое значение имеет поставленная управлением цель формирования информационной базы о затратах. В основном производстве, в частности, фанерном производстве в качестве объектов учета затрат выступают переделы, так как производство имеет поперedelный характер. Отдельный объект учета затрат представляет I передел «Луцильно-сушильный», затраты по которому приводят к выпуску лушеного шпона. Вторым объектом учета затрат в фанерном производстве выступает II передел «Клеильно-обрезной», продукцией которого является фанера. Хозяйственная практика отдельных организаций показывает, что не всегда выделяются в учете указанные объекты учета затрат. В тех случаях, когда организация не осуществляет реализацию лушеного шпона на сторону (продукцию первого передела), то учет затрат осуществляется без выделения объектов учета по переделам. Вместе с тем современные условия хозяйствования обосновали необходимость контролировать затраты в процессе их осуществления в разрезе технологических участков. Следовательно, объекты учета затрат формируются по технологическим подразделениям (варочный, луцильный, сушильный цеха и т.д.). Это позволяет управлять затратами с целью обеспечения их соответствия технологии производства.

Производство древесных плит включает в себя производство древесностружечных и древесноволокнистых плит. Их производство также имеет поперedelный характер, поэтому объектами учета затрат также являются передел I «Производство простых плит (щитов)» и II передел «Производство экструзионных (фанерированных) плит» или «Производство окрашенных плит». Объекты учета затрат по данному виду производства могут быть выделены только в разрезе видов производимых плит, если будет отсутствовать второй передел производства.

Производство мебели, как правило, является производством с последовательным построением технологического процесса. Эта технологическая особенность обуславливает выделение объектов учета затрат в разрезе технологических цехов (участков).

Такой подход к формированию объектов учета затрат по видам производимой продукции (и ее переделам), а также в разрезе технологических участков (подразделений) обеспечивает возможность реализовать все необходимые учетные процедуры по сбору информации о произведенных затратах: осуществить первичный учет всех приведенных затрат в производстве по мере их возникновения; сформировать данные о затратах с использованием их группировок в разрезе элементов и статей затрат; представить данные о затратах по видам деятельности, производствам, структурным подразделениям, местам их возникновения, группам видов работ; распределить производственные расходы вспомогательных производств между подразделениями, видами работ и готовой продукции; выявить незавершенное производство и определить себестоимость отдельных видов готовой продукции; определить направления информационных потоков о затратах с использованием форм внутренней отчетности по местам их возникновения.

Таким образом, систематизация принципов и условий формирования объектов учета затрат, группировка производства деревообработки по организационно-технологическим особенностям позволили обосновать подходы к формированию объектов учета и определению их в качестве учетной категории. Объект учета затрат на производство продукции представляет обособившуюся часть определенной совокупности затрат функциональной (производственной) сферы организации. Это первичные носители функционально однородных затрат в сфере производства, формирование которых обусловлено технологическими, организационными и экономическими факторами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Адамов Н.А., Чернышев В.Е. Организация управленческого учета в строительстве. — Спб.: Питер, 2006. — 192 с.
2. Безруких П.С. Состав и учет издержек обращения. — М.: ФББ, 1996. — 224 с.
3. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки. — Мн.: Экаунт-бизнес, 2000. — 192 с.