

## КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

В современных условиях хозяйствования повышение эффективности производства — первоочередная задача, стоящая перед предприятиями, и одновременно единственный способ выживания отечественных товаропроизводителей на мировом рынке в условиях непрерывно возрастающей конкуренции. Основным направлением роста результативности хозяйственной деятельности является поиск резервов снижения затрат на производство.

Однако для построения рационального учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии недостаточно дать лишь определение сущности затрат на производство и себестоимости продукции как экономических категорий и с точки зрения учета.

Экономическая сущность себестоимости продукции не позволяет ответить на вопрос: какую функциональную нагрузку, выполняемую в процессе формирования себестоимости продукции и выработки управленческих решений, несут различные виды производственных затрат? Восполнить данный пробел призвана научно обоснованная классификация затрат.

**Классификация затрат на производство по различным признакам выполняет две основные задачи: позволяет построить более рациональный учет и предоставляет систему теоретических и практических знаний, способствующих более полному пониманию сущности, функций и роли затрат на предприятии с целью выработки правильных с точки зрения рынка управленческих решений.**

В настоящее время существует множество различных классификаций затрат на производство. В отечественной литературе по бухгалтерскому учету, анализу и калькулированию наибольшее распространение получили следующие классификационные признаки и соответствующие им виды затрат на производство предприятия: по характеру (виду) затрат — элементы затрат; по назначению (функциям) затрат — статьи калькуляции; по источникам возмещения — затраты, включаемые в себестоимость, и затраты, возмещаемые за счет других источников; по месту возникновения (объектам учета затрат) — производство, цех, участок и

т.д. (центр ответственности); по объектам калькулирования — виды продукции; по целесообразности расходования — производительные и непроводительные затраты; по способу включения в себестоимость продукции — прямые и косвенные затраты; по отношению к производственному процессу — основные и накладные затраты; по отношению к объему производства — переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные) затраты; по однородности (единству состава) — одноэлементные и комплексные затраты; по периодичности — постоянные (текущие) и единовременные затраты; по участию в производственном процессе — производственные и внепроизводственные (коммерческие) затраты и др.

**Существование такого большого количества различных классификационных групп затрат экономически обоснованно. Деятельность субъекта хозяйствования в рыночной экономике многогранна, на нее влияет множество факторов внешней и внутренней среды. Соответственно одна классификация затрат не может охватить всех аспектов функционирования предприятия и удовлетворить разнообразные потребности как внутренних, так и внешних пользователей информации. В результате в теории и практике имеют место многочисленные критерии выделения групп затрат.**

В связи с тем что в республике влияние государственного регулирования системы бухгалтерского учета проявляется достаточно сильно, системы бухгалтерского учета и отчетности в большой степени опираются на законодательные акты налогового характера. Остановимся на классификациях затрат предприятия с точки зрения их соотносительности с налогообложением. К группировкам затрат, применяемым в учете на предприятиях республики и имеющим непосредственную взаимосвязь с налогообложением, по мнению автора, можно отнести следующие:

- 1) по характеру (виду) затрат;
- 2) по назначению (функциям) затрат;
- 3) по источникам возмещения;
- 4) по способу включения в себестоимость;
- 5) по отношению к производственному процессу;
- 6) по участию в производственном процессе.

Классификации затрат по первым трем группировочным признакам обязательны к применению на всех предприятиях республики и четко определены нормативно-правовыми актами, в первую очередь Законом Республики Беларусь «О налоге на доходы и прибыль», Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

**Данными документами регламентированы состав каждого экономического элемента, типовые перечни статей калькуляции, рекомендуемые к применению на предприятиях соответствующей отрасли, а также те затраты, которые могут быть отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) и которые должны возмещаться за счет других источников субъектов хозяйствования. Этим обеспечивается единообразие состава затрат, включаемых в себестоимость производимой продукции, а также регламентируется величина себестоимости и организуется контроль за осуществлением затрат.**

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определяет размер прибыли предприятия и объем возникающих у субъекта хозяйствования налоговых и неналоговых обязательств перед государством.

Обязательным разграничением затрат в учете на предприятиях Республики Беларусь по характеру (виду) затрат, по назначению (функциям) затрат и по источникам возмещения достигаются единообразие и регламентация размера баз и порядка расчета для большинства налоговых и неналоговых платежей. Тем самым создаются условия для стабильной и бесперебойной аккумуляции средств в государственных бюджетных и внебюджетных фондах.

Однако группировка затрат по экономическим элементам позволяет определить общую величину затрат на производство (а также размер важнейших видов затрат) по всей производственной деятельности предприятия за отчетный период без учета целевого назначения осуществляемых затрат, т.е. данная классификация учитывает весь объем затрат субъекта хозяйствования за период независимо от того, участвовали ли они непосредственно в производственном процессе или осуществлялись для целей управления, приняли ли они вид готовой продукции или вид остатков незавершенного производства и т.д.

Классификация же затрат предприятия по статьям калькуляции отражает расходы хозяйствующего субъекта, образующие себестоимость выпу-

щенной из производства готовой продукции, которая прошла все стадии технологического процесса и сдана на склад готовых изделий.

Таким образом, затраты предприятия, учтенные по калькуляционным статьям определенного отчетного периода, — за минусом стоимости остатков готовой продукции и остатков товаров отгруженных (при использовании метода признания выручки по факту оплаты отгруженной продукции) на конец этого периода — принимают вид расходов для целей налогообложения и уменьшают доходы от производства и реализации данного налогового периода и, следовательно, оказывают непосредственное влияние на величину налогов и сборов, базой для определения которых служит прибыль субъектов хозяйствования.

В то же время не все затраты, входящие в состав экономических элементов, уменьшают доходы от реализации текущего отчетного периода. Часть из них принимает вид остатков незавершенного производства на конец отчетного периода и вместе с остатками готовой продукции на складе и остатками товаров отгруженных на этот же момент учитывается как активы предприятия и переходит в разряд расходов субъекта хозяйствования в последующих отчетных периодах.

**Классификации затрат по способу включения в себестоимость (на прямые и косвенные) и по отношению к производственному процессу (на основные и накладные) связаны с вышеназванной группировкой затрат по калькуляционным статьям. Разделение затрат по статьям калькуляции во всех отраслях народного хозяйства должно обеспечивать разграничение прямых (основных) и косвенных (накладных) затрат субъектов хозяйствования.**

Выделение прямых и косвенных затрат в бухгалтерском учете также имеет непосредственную связь с результатом финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Указанное взаимодействие проявляется, прежде всего, в выбранном методе оценки остатков незавершенного производства.

Если используется метод оценки остатков незавершенного производства по прямым статьям затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.) по установленным типовым нормам и нормативам, то косвенные (накладные) затраты в полном объеме включаются в себестоимость изготовленной продукции в определенном отчетном периоде, а прямые затраты — нет; часть прямых расходов в виде остатков незавершенного производства переходит в состав расходов будущих отчетных периодов, уменьшая тем самым налогооб-

лагаемую базу для расчета налогов от прибыли в последних.

Но следует отметить, что не вся сумма косвенных (накладных) затрат, вошедших в себестоимость готовой продукции в определенном отчетном периоде, превращается в расходы этого периода с точки зрения налогообложения. При использовании бухгалтерского учета полной себестоимости продукции (работ, услуг) определенная часть косвенных (накладных) затрат субъекта хозяйствования конкретного отчетного периода сопоставляется с выручкой от реализации продукции при определении прибыли. Оставшаяся часть извлекается из этого процесса и аккумулируется в остатках готовой продукции на складе и в остатках отгруженной продукции (при использовании метода признания выручки по факту оплаты отгруженных товаров). Также происходит и с частью прямых затрат. Если же субъект хозяйствования применяет метод бухгалтерского учета усеченной себестоимости, то полная величина косвенных (накладных) затрат данного отчетного периода принимает вид расходов предприятия при исчислении прибыли для целей налогообложения.

Важное значение для правильной постановки, организации и осуществления бухгалтерского учета на предприятии имеет классификация затрат субъекта хозяйствования по источникам их возмещения. В соответствии с ней все затраты предприятия подразделяются на затраты, включаемые в себестоимость, и затраты, возмещаемые за счет других источников. На взгляд автора, в современных условиях хозяйствования в республике такая классификация является недостаточной ввиду своей обобщенности. Понятие «затраты, возмещаемые за счет других источников» не позволяет ответить на вопрос, за счет каких именно источников, не отражает всего многообразия источников возмещения затрат.

В связи с этим автор предлагает выделить следующие классификационные группы затрат предприятия по источникам их возмещения, используемые субъектами хозяйствования в республике:

**1)** затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) (их состав определен Законом Республики Беларусь «О налоге на доходы и прибыль», Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и другими законодательными актами республики);

**2)** затраты, возмещаемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (их состав определен Законом Республики Беларусь «О на-

логе на доходы и прибыль» и другими законодательными актами республики);

**3)** затраты, возмещаемые за счет прибыли до налогообложения (затраты предприятия, отражаемые по дебету счетов 91 «Операционные доходы и расходы» и 92 «Внереализационные доходы и расходы»);

**4)** затраты, возмещаемые за счет надбавок к ценам на продукцию (работы, услуги) (косвенные налоги, включаемые в соответствии с законодательством республики в цены на продукцию);

**5)** затраты, возмещаемые за счет средств целевого финансирования (затраты предприятия, отражаемые по дебету счета 86 «Целевое финансирование»);

**6)** затраты, возмещаемые за счет прочих источников (затраты предприятия, погашаемые за счет средств работников предприятия, — счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др.; за счет отсроченной кредиторской задолженности — счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.; за счет государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, страховых и других негосударственных фондов — счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.; за счет прочих источников).

**Предлагаемая классификация затрат предприятия по источникам их возмещения позволит повысить эффективность процесса управления различного рода затратами хозяйствующих субъектов и эффективность организации денежных потоков на предприятии, которые, в свою очередь, являются важнейшими условиями достижения финансовой устойчивости.**

Разные авторы предлагают различные критерии выделения отдельных статей калькуляции, формирующих себестоимость произведенной продукции (работ, услуг): удельный вес, однородность и удельный вес, роль статей в производственном процессе. По мнению автора, особенности технологии и организации производства и способа управления в соответствующей отрасли или на предприятии в первую очередь должны быть положены в основу группировки затрат на производство по калькуляционным статьям. Немаловажное значение при выборе состава статей играет функция (роль) затрат, выполняемая последними в процессе производства продукции. А удельный вес как критерий выделения статей калькуляции носит лишь второстепенный характер, хотя и должен приниматься в расчет.

**В условиях рынка для выработки экономических верных и эффективных решений субъекты хозяйствования нуждаются в информации о будущих денежных потоках — входящих и исходящих. Поэтому на предприятиях широко распространена практика составления плановых бюджетов доходов и расходов, что позволяет рационально спланировать будущую деятельность субъекта хозяйствования.**

Уплачиваемые в бюджет и внебюджетные фонды налоги, сборы и отчисления представляют собой один из крупных исходящих потоков денежных средств на промышленном предприятии. В Республике Беларусь в себестоимость продукции (работ, услуг) включается целый ряд налогов и отчислений. Для повышения информативности системы учета затрат на производство рекомендуется учитывать налоги, сборы и отчисления, включаемые с себестоимостью продукции в соответствии с законодательством республики (за исключением отчислений в Фонд социальной защиты населения), на отдельной статье калькуляции с одноименным названием «Налоги, сборы и отчисления».

В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в редакции постановления Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства труда и социальной защиты от 29 декабря 2003 г. № 34/12/16/13 с 1 января 2004 г. из состава затрат, источником возмещения которых служит себестоимость продукции, исключен подпункт 2.2.3.4, согласно которому ранее в себестоимость продукции включались затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции и технологических процессов, включая затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы по их разработке.

В соответствии с пунктом 4 постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов» (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2003 г. № 48) результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ приходяются по окончании работ как объекты нематериальных активов при выполнении следующих условий: подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта; определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации и (или) передачи объекта по лицензионным или авторским до-

говорам; подтверждены затраты по созданию и ведению до промышленного использования данного объекта; могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

Перечисленные условия, на взгляд автора, представляют собой переработанные критерии признания затрат на разработку проекта в качестве актива, представленные в параграфе 17 МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки». Итак, в указанном постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 учтены требования МСФО 9, т.е. если результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ отвечают условиям признания их в качестве актива, то они должны переводиться в состав внеоборотных активов (т.е. в состав так называемых капитализированных отложенных затрат) и далее постепенно амортизироваться в соответствии с выбранными на предприятии методами и сроками признания указанных отложенных затрат в качестве расходов текущих периодов.

Фактические затраты, связанные с созданием объекта интеллектуальной собственности, имущественные права на который принимаются к учету как нематериальный актив, отражаются по дебету счета 08-9 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» в суммах, указанных в первичных документах, с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов и других счетов. Затраты по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

**Затраты по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы».**

При списании в установленном порядке затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на затра-

ты по основным видам деятельности кредитуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.).

Таким образом, автор рекомендует выделить затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в качестве отдельной калькуляционной статьи под названием «Амортизация затрат на разработки». Вся необходимая для этого информация при применении описанной выше и закреплённой нормативно-правовыми актами республики методики учета рассматриваемых затрат с использованием счета 04 «Нематериальные активы» будет сформирована в учете, т.е. введение предлагаемой статьи калькуляции «Амортизация затрат на разработки» не потребует каких-либо дополнительных расчетов. Целесообразность же выделения данной калькуляционной статьи вытекает из того, что:

затраты, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических и других видов научно-технических работ, занимают большой удельный вес в себестоимости промышленной продукции (в частности в оптико-механической отрасли промышленности республики);

**предлагаемая детализация обеспечит возможность в случае необходимости получить полную и не требующую дополнительной обработки информацию для составления финансовой отчетности с учетом рекомендаций МСФО 9 «Затраты на исследование и разработки», где сказано, что финансовая отчетность должна раскрывать сумму затрат на исследование и разработки, признанную расходом в отчетном периоде, и затрат на разработки, отнесенных на счета других активов. Учет, организованный на принципах международных стандартов, понятен потенциальному инвестору. Следовательно, учет, построенный на основе положений международных стандартов финансовой отчетности, будет способствовать привлечению инвестиций в экономику Республики Беларусь;**

позволит выработать верные решения о целесообразности производства опытных и новых изделий; будет предоставлять более детальную информацию о структуре себестоимости продукции, что в конечном итоге приведет к росту эффективности управленческих решений и повышению качества проводимого экономического анализа на предприятиях.

Таким образом, с учетом сказанного и особенностей технологии производства и управления на промышленных предприятиях республики, а так-

же с учетом типовых группировок затрат по калькуляционным статьям, рекомендуемых к применению Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях Министерства промышленности и Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, автор предлагает использовать следующую группировку затрат по калькуляционным статьям для промышленных предприятий Республики Беларусь.

1. Материалы (за минусом возвратных отходов), в том числе:

- 1.1. Основные материалы;
- 1.2. Вспомогательные материалы;

2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты;

3. Услуги и работы производственного характера, оказываемые сторонними предприятиями и организациями;

4. Расходы на оплату труда;

5. Отчисления на социальное страхование;

6. Амортизация затрат на разработки;

7. Амортизация инструментов и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы;

8. Общепроизводственные расходы;

9. Общехозяйственные расходы, в том числе:

9.1. Командировочные расходы;

10. Налоги, сборы и отчисления;

11. Прочие производственные расходы;

12. Технологические потери;

13. Потери от брака;

14. Расходы на реализацию.

Использование приведенных статей калькуляции для учета затрат на производство и реализацию продукции на предприятиях промышленности (в частности на оптико-механических предприятиях) Республики Беларусь повысит информативность системы бухгалтерского учета затрат на производство и действенность системы планирования на предприятиях; создаст условия для более рационального и достоверного исчисления фактической себестоимости конкретных видов продукции, что, в свою очередь, позволит сформировать экономически обоснованные механизмы ценообразования и определения финансовых результатов деятельности предприятий, отражающих их реальное финансовое положение.

**Ольга ГОЛОВАЧ,**  
экономист ОАО «Пеленг»

**Раздел подготовили С. ТЕРЕХОВИЧ, О. СЕРАФИМОВИЧ.**