

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЯЕМЫХ ПОСТОЯННЫХ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРИ НОРМАТИВНОМ МЕТОДЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

*Доцент кафедры бухгалтерского учета,
контроля и финансов ИПК и ПЭК,
к.э.н., доцент Пашковская Л.В.*

Резюме. В статье рассматриваются принципы распределения постоянных общепроизводственных затрат на себестоимость произведенной и реализованной продукции, их влияние на формирование прибыли от текущей деятельности; предлагается методика учета отклонений по постоянным общепроизводственным затратам, возникающим в результате изменения интенсивности производства.

В настоящее время все более актуализируются вопросы сближения отечественных методов формирования себестоимости произведенной и реализованной продукции с методами, принятыми в международной практике. Особенностью международной практики является формирование себестоимости не только в рамках финансового учета – для целей внешней отчетности, но и в системе управленческого учета, позволяющего управлять себестоимостью, т.е. планировать показатели и контролировать их выполнение.

В теории и практике отечественного учета существует отработанная система нормативного учета затрат. Система нормативного учета включает в себя методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений норм, оперативный учет и документирование отклонений от норм с указанием их причин и виновников. По своей сути она, в первую очередь, представляет собой систему контроля, а уже во вторую – способ определения себестоимости продукции. Ее применение обусловлено не привязкой к типу производства, а требованиями управления. Элементы нормативного учета могут с успехом применяться как в массовом, так и в мелкосерийном производстве.

Между системой управленческого учета, основой которого является разработка и контроль выполнения бюджетов структурных подразделений предприятия, и системой нормативного учета есть много общего. В первую очередь – это разработка системы нормативных показателей, которые являются основой исчисления нормативной себестоимости (в системе нормативного учета). Бюджеты в управленческом учете также невозможно разработать без базовых показателей, имеющих характер норм и нормативов. Общим является также контроль, в процессе которого сравниваются фактические затраты с нормативными и проводится анализ отклонений. На основе нормативной себестоимости в системе нормативного учета формируется фактическая себестоимость продукции. В управленческом учете на основе сравнения план-фактных отклонений формируется информация для вышестоящих звеньев управления, которые регулируют деятельность структурных подразделений.

Нормативные затраты устанавливаются заранее, являются целевыми и в наибольшей степени соответствуют затратам при эффективном производстве. Норматив всегда устанавливается на единицу

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Указ Президента Республики Беларусь от 28.12.2009 г. № 660 «О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь».
2. Указ Президента Республики Беларусь от 20 июня 2014 г. № 287 «О внесении дополнений и изменений в указы Президента Республики Беларусь по вопросам холдингов и иных объединений юридических лиц».
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 (в ред. от 02.12.2013 г.).
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь : Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-3 : Принят Палатой представителей 11.12.2009 г. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 31.12.2013 г. № 96-3).
5. Разъяснение Министерства финансов Республики Беларусь от 01.03.2013 г. № 15-2-10/44/82.
6. Письмо ИМНС по Советскому району г. Минска от 25.01.2013 г. № 5-10/НУ-18.

продукции, что позволяет подробно анализировать отклонения между фактическими и совокупными нормативными затратами. Примером формирования нормативной себестоимости продукции может служить методика, изложенная в Методических рекомендациях по нормативному методу ценообразования в промышленности строительных материалов (далее – МР). Цель применения данной методики – формирование обоснованных отпускных цен на выпускаемую продукцию. Достижение цели осуществляется через контроль себестоимости. В п. 20 МР указано, что «основой нормативного метода ценообразования (в основу цены закладывается себестоимость – прим. автора) является создание нормативной базы, представляющей собой комплекс прогрессивных трудовых и материальных норм и нормативов на единицу каждого вида выпускаемой продукции».

Расчет нормативной себестоимости имеет определенный алгоритм, который достаточно полно изложен в МР. Отдельным, достаточно сложным расчетом является определение ставки распределения косвенных общепроизводственных расходов (ОПЗ), на чем хотелось бы остановиться поподробнее. В современных нормативных правовых актах Республики Беларусь признается деление совокупных производственных накладных затрат на переменную и постоянную части и то обстоятельство, что с ростом объемов выпуска продукции себестоимость каждой единицы снижается за счет уменьшения доли постоянных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции. Например, в п. 15 МР справедливо замечено, что «при увеличении объема производства продукции себестоимость единицы продукции, при прочих равных условиях, снижается за счет уменьшения условно-постоянных расходов...» Также в п. 15 и п. 16 МР подчеркивается: «в общей сумме общепроизводственных расходов определяется удельный вес каждого элемента затрат и условно-постоянная часть в них... В себестоимости продукции, на основании которой будет формироваться цена, эти расходы расшифровываются по элементам затрат, что необходимо для учета влияния изменения объема производства продукции на их величину, индексации в связи с изменением цен». В п. 16 также указывается о необходимости расчета ставки распределения общепроизводственных затрат на единицу продукции: «нормативы затрат, входящих в общепроизводственные... расходы, определяются в натуральных показателях, а на единицу продукции – в стоимостном выражении».

Мы полностью согласны с данными положениями МР, и для целей формирования отпускной цены это совершенно оправдано.

Однако мы хотим представить проблему с точки зрения организации управленческого учета, разработки и контроля бюджетной (нормативной) себестоимости произведенной и реализованной продукции и, самое главное, – контроля целевых финансовых результатов.

Очевидно, что в случае отклонения от планового показателя по объему выпуска продукции ее себестоимость за счет включения постоянных общепроизводственных затрат будет каждый месяц меняться, что приведет к необходимости отражать в управленческом учете выпущенную продукцию не по нормативной, а по фактической себестоимости. В свою очередь это значительно усложнит проведение контроля влияния на себестоимость изменения прямых затрат, а также измерение влияния на прибыль.

Нам представляется, что поскольку в состав общепроизводственных затрат входят две, принципиально различные составляющие, то при распределении ОПЗ наиболее правильным решением следует считать использование двух ставок – как по распределению переменной части общепроизводственных затрат, так и по распределению постоянной части. При этом особенной сложности с распределением переменной части общепроизводственных затрат нет, они относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Общая сумма переменных ОПЗ, по определению, с увеличением объема выпущенной продукции пропорционально возрастает. При этом сумма переменных ОПЗ на единицу выпущенной продукции остается фактически неизменной, и себестоимость единицы продукции за счет этого фактора не меняется. Из перечня общепроизводственных затрат, указанных в приложении 2 МР, в переменную часть следует включить: стоимость смазочных, обтирочных и прочих материалов для ухода за оборудованием и транспортными средствами и содержанием их в рабочем состоянии; запасных частей и других материалов для ремонта производственного оборудования, транспортных средств; услуг сторонних организаций по обслуживанию и ремонту оборудования и транспортных средств; услуг привлеченного транспорта для перемещения материалов и полуфабрикатов с базисных складов в перерабатывающие цеха.

В противоположность переменным, распределение постоянных затрат на себестоимость продукции должно основываться на производственных мощностях организации при работе в нормальных (стандартных) условиях. Это обусловлено тем, что общая сумма постоянных общепроизводственных затрат изначально формируется в зависимости от проектной мощности предприятия. Это отмечено и в