

средств централизованного фонда могут быть лишь ориентиром для участников холдинга. Конкретный порядок, устанавливающий особенности учета в холдингах, обусловленных нормами Указа № 660 и внесенными в него изменениями и дополнениями, вступающими в силу с 26.09.2014 г., должен быть, по нашему мнению, определен Министерством финансов Республики Беларусь.

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-З : Принят Палатой представителей 11.12.2009 г. Одобрен Советом Республики 18.12.2009 г. (в ред. от 31.12.2013 г. № 96-З).
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

п.22 МР: «созданию нормативной базы предшествует выбор базисного периода (года). За базисный период принимается год, в котором наблюдается наименьший спад производства по отношению к проектной мощности организации». В соответствии с МСФО 2 «Запасы», нормальная производственная мощность – это ожидаемый (плановый) объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, если он приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях. В соответствии с п.15 МР к условно-постоянной части в общей сумме общепроизводственных расходов относятся:

- топливо и тепловая энергия на отопление, материалы, расходы на содержание зданий и другие работы, кроме использованных на ремонт основных средств цеха;
- основная и дополнительная заработная плата руководителей, специалистов, служащих и рабочих повременщиков по обслуживанию основных средств цеха, отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств по действующим нормам;
- износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря цеха...

Изложенный выше принцип распределения обеспечивает то, что часть постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, не меняется – не увеличивается вследствие низкого уровня производства или временной остановки организации и не снижается в периоды повышенной интенсивности производства. Тем самым обеспечивается стабильность оценки выпущенной продукции, создаются условия для контроля себестоимости и прибыли.

Хотелось бы также отметить значение установления правильной базы распределения затрат, что помогает также при группировке статей косвенных затрат на постоянные и переменные. Очевидно, что те статьи затрат, которые не связаны с объемом выпущенной продукции или объемом выполненных работ и оказанных услуг (измеряемых в человеко-часах, машино-часах) являются постоянными статьями. Не представляет сложности выбор базы распределения для переменных ОПЗ, которые по определению, имеют прямую или почти прямую причинно-следственную связь с выпущенными единицами продукции или отработанным временем, например, затраты на смазочные и охлаждающие материалы, техническое обслуживание и ремонт оборудования, амортизацию, начисляемую производственным методом. Парадокс состоит в том, что необходимость выбора базы распределения для постоянных ОПЗ, которые по своей природе связаны не с отдельными единицами выпускаемой продукции, а с их группой, неизбежно «превращает» постоянные затраты в переменные. Однако постоянная часть общепроизводственных затрат не является произвольной величиной, определяется выпуском некоего запланированного объема продукции, технически осуществимого на имеющемся оборудовании. Поэтому распределение постоянных общепроизводственных затрат должно «привязываться» к производственным мощностям организации, максимально приближенным к проектным. Возникающие в результате такого распределения отклонения по общепроизводственным затратам признаются как расход или доход (прямо участвуют в формировании финансового результата) в периоде их возникновения.

При этом реализованная продукция и остатки нереализованной готовой продукции оцениваются по нормативной себестоимости, а переход к фактическим затратам осуществляется путем списания всех отклонений за отчетный период на себестоимость реализованной продукции. Таким образом, получается наглядная иллюстрация того, какое влияние полученные отклонения оказывают на финансовый результат отчетного периода. Например, если фактически в учете накоплена сумма затрат, превышающая сумму затрат, распределенных на себестоимость, отклонение спишется на увеличение себестоимости реализованной продукции. В противоположном случае излишне распределенные в отчетном периоде накладные затраты будут признаны как снижение себестоимости реализованной продукции. Эффективность высокого уровня производства отражается как снижение себестоимости реализованной продукции и, соответственно, как рост прибыли от реализации продукции.

Для отражения приведенных экономических ситуаций в финансовом и управленческом учете мы предлагаем активно использовать систему субсчетов к счету 25 «Общепроизводственные затраты» (ОПЗ). Мы предлагаем открывать следующие субсчета для отражения операций с постоянными общепроизводственными затратами:

- 25.XY1 «Фактические постоянные общепроизводственные затраты»;
- 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты»;
- 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам»,

где X – указание на структурное подразделение,

У – указание на то, что общепроизводственные затраты являются постоянными.

Рассмотрим пример. Предположим, что плановые (нормативные) постоянные общепроизводственные затраты предприятия на период оценивались в размере 420 000 тыс. руб. Плановый (прогнозный) выпуск продукции за этот период – 70 000 натуральных единиц однородной продукции. Несложно подсчитать, что на себестоимость каждой единицы продукции следует отнести 6 тыс. руб. (420 000 / 70 000) постоянных общепроизводственных затрат. Для упрощения ситуации предположим, что фактические постоянные общепроизводственные затраты были равны плановым.

По дебету субсчета 25.XY1 «Фактические постоянные общепроизводственные затраты» с кредита счетов 10, 70, 69, 02 и др. отразится фактическая величина постоянных ОПЗ на общую сумму 420 000 тыс. руб.

Однако в этом периоде было выпущено всего 68 000 единиц продукции. Поскольку в качестве основы распределения постоянных ОПЗ используется плановый выпуск продукции, на себестоимость всего выпуска было списано 408 000 тыс. руб. (68 000 · 6) постоянных затрат.

В учете при этом была сделана следующая запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит субсчета 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты» на сумму 408 000 тыс. руб.

А так как фактически в бухгалтерском учете отражена сумма ОПЗ в размере 420 000 тыс. руб., возникают отклонения по постоянным затратам на сумму 12 000 (420 000 – 408 000). Их не списывают на себестоимость произведенной продукции, так как в этом случае произойдет ее завышение, а относят на увеличение себестоимости реализованной продукции. Тем самым устанавливается зависимость финансового результата от снижения объемов производства. Поскольку себестоимость реализованной продукции выросла на 12 000 тыс. руб., постольку прибыль от реализации продукции снизилась на эту же сумму.

В учете при этом будет сделана следующая запись:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» Кредит 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам» на сумму 12 000 тыс. руб.

В следующем периоде интенсивность производства возросла, в результате чего было выпущено 71 000 единиц продукции. Остальные данные не изменились. На себестоимость выпущенной продукции было распределено 426 000 тыс. руб. (71 000 · 6), при этом была сделана запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 25.XY2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты» на сумму 426 000 тыс. руб.

При этом фактически в учете отражена сумма 420 000 тыс. руб. Теперь это привело к излишне распределенной на себестоимость реализованной продукции сумме ОПЗ в размере 6 000 тыс. руб. (420 000 – 426 000).

Опять возникает необходимость в корректировке, которая осуществляется путем уменьшения себестоимости реализованной продукции на 6 000 тыс. руб.

В учете будет сделана следующая запись:

Дебет 25.XY3 «Отклонения по постоянным затратам» Кредит 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» на сумму 6 000 тыс. руб.

В данном случае повышение интенсивности производства привело к получению дополнительной прибыли в размере 6 000 тыс. руб.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Методические рекомендации по нормативному методу ценообразования в промышленности строительных материалов Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь: Приказ Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 9 февраля 2011 г. № 28 // Консультант Плюс: [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2011: М.: АССА, 2011.
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.11 г., № 50// Консультант Плюс: [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
4. Л.В. Пашковская. Особенности распределения производственных накладных затрат в международной практике управленческого учета // Бухгалтерский учет и анализ. 2012. № 3. – С.36-43.