

УДК 657

Т. А. Езерская¹, С. Н. Матвейчик²

Учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»,
Министерство образования Республики Беларусь, пр. Октября, 50, 246029 Гомель, Республика Беларусь,
+375 (232) 40 60 47, ¹aleksandrezersky@mail.com, ²spopko@rambler.ru

УЧЁТ ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ, ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В статье рассматриваются проблемы совершенствования бухгалтерского учёта затрат на основе систем, используемых в управленческом учёте. Определены роль и значение учёта в процессе управления затратами в организациях производственной сферы. Обобщены и использованы концептуальные подходы к формированию информации в системе управленческого учёта.

Ключевые слова: «директ-костинг»; калькулирование себестоимости; классификация затрат; маржинальный доход; методы учёта; место возникновения затрат; отклонения от норм; распределение затрат; «стандарт-кост»; центр ответственности.

Табл. 3. Рис. 3.

T. A. Yazerskaya¹, S. N. Matveichyk²

Belarusian Trade and Economics University of consumer cooperatives, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 50, pr. Oktyabrya, 246209 Gomel, Belarus, +375 (232) 40 60 47, ¹aleksandrezersky@mail.com, ²spopko@rambler.ru

COST ACCOUNTING IN THE ORGANIZATIONS OF THE PRODUCTION SECTOR: CURRENT STATE, WAYS OF IMPROVEMENT

The practical implementation of the methodological approaches to the planning and accounting of costs at the cost centers allows to shape the itemized cost structure, assess the contribution of each center as a whole, and improve the quality of the information provided for the validated formation of the production costs (job costs, service costs).

Key words: “direct-costing”; cost calculation; costs classification; marginal income; accounting bases; costs center; aberration; costs allocation; “standard-cost”; responsibility center.

Table 3. Fig. 3.

Введение. В современных условиях хозяйствования важной и актуальной является проблема совершенствования системы управления затратами в организациях произ-

водственной сферы на основе использования единых принципов их планирования, учёта и калькулирования. Управленческий персонал организаций должен иметь полные

и достоверные данные об уровне и структуре затрат на производство, их динамике и факторах, оказавших влияние на их формирование. Без такой информации невозможно определить финансовые результаты деятельности, спрогнозировать цены с учётом конъюнктуры рынка, обеспечить конкурентоспособность продукции. Управлять процессом производства в современных условиях невозможно, не имея информации о расходе ресурсов в текущем состоянии и долгосрочной перспективе. Следовательно, для целей управления расход ресурсов необходимо измерять, а способы измерения должны быть адекватны современным технологиям управления. Функции управления (планирование, учёт, контроль, анализ) следует рассматривать во взаимодействии, целевой тактической и стратегической направленности на финансовые результаты. В таких условиях значительно труднее поддерживать баланс между требованиями рыночной экономики и учётной системой организаций.

Для обеспечения эффективной деятельности организации особое значение имеют обоснованные управленческие решения на основе сбора, обработки и оценки информации о затратах. Это позволяет обеспечить контроль за рациональным расходованием сырья, материалов, уровнем заработной платы и другими затратами; провести научно обоснованную классификацию затрат и строгое её соблюдение в планировании и учёте; организовать учёт затрат и калькулирования себестоимости продукции в соответствии с отраслевыми и технологическими особенностями производства. При этом необходим выбор экономически обоснованных методов учёта затрат и проведение всестороннего анализа затрат.

Разработка рекомендаций по организации и методологии планирования, учёта и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) организаций промышленности является одной из важнейших проблем обеспечения эффективности их производственной деятельности.

Методология и методы исследования.

Основные методы, использованные в исследовании, — аналогия, сравнение, умозаключение, формально-логические и диалектические методы познания. Методические подходы, раскрытые в экономической литературе и практической деятельности организаций, явились основой рассмотренных подходов к вопросам совершенствования учёта затрат.

Результаты исследования и их обсуждение.

Учёт затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) является неотъемлемой частью учёта, направленной на информационное обеспечение калькулирования себестоимости продукции, основанной на следующих принципах: неизменности принятой методологии учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; полноты отражения в учёте хозяйственных операций; правильного отнесения расходов и доходов к отчётным периодам; разграничения в учёте текущих затрат и вложений в долгосрочные активы; регламентации состава себестоимости продукции; согласованности фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

При определении сущности калькулирования необходимо учитывать взаимосвязь данной категории с процессами и процедурами производственного учёта (рисунок 1).

Взаимосвязь функций учёта затрат позволяет определять себестоимость единицы продукции и приходящуюся на нее прибыль, а также уровень рентабельности.

Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения информации о себестоимости для соизмерения затрат, ценообразования, контроля и принятия обоснованных управленческих решений. Ни один из методов калькулирования себестоимости продукции не может в полной мере учесть особенности различных производств. Выбор метода (способа) калькулирования себестоимости продукции целе-

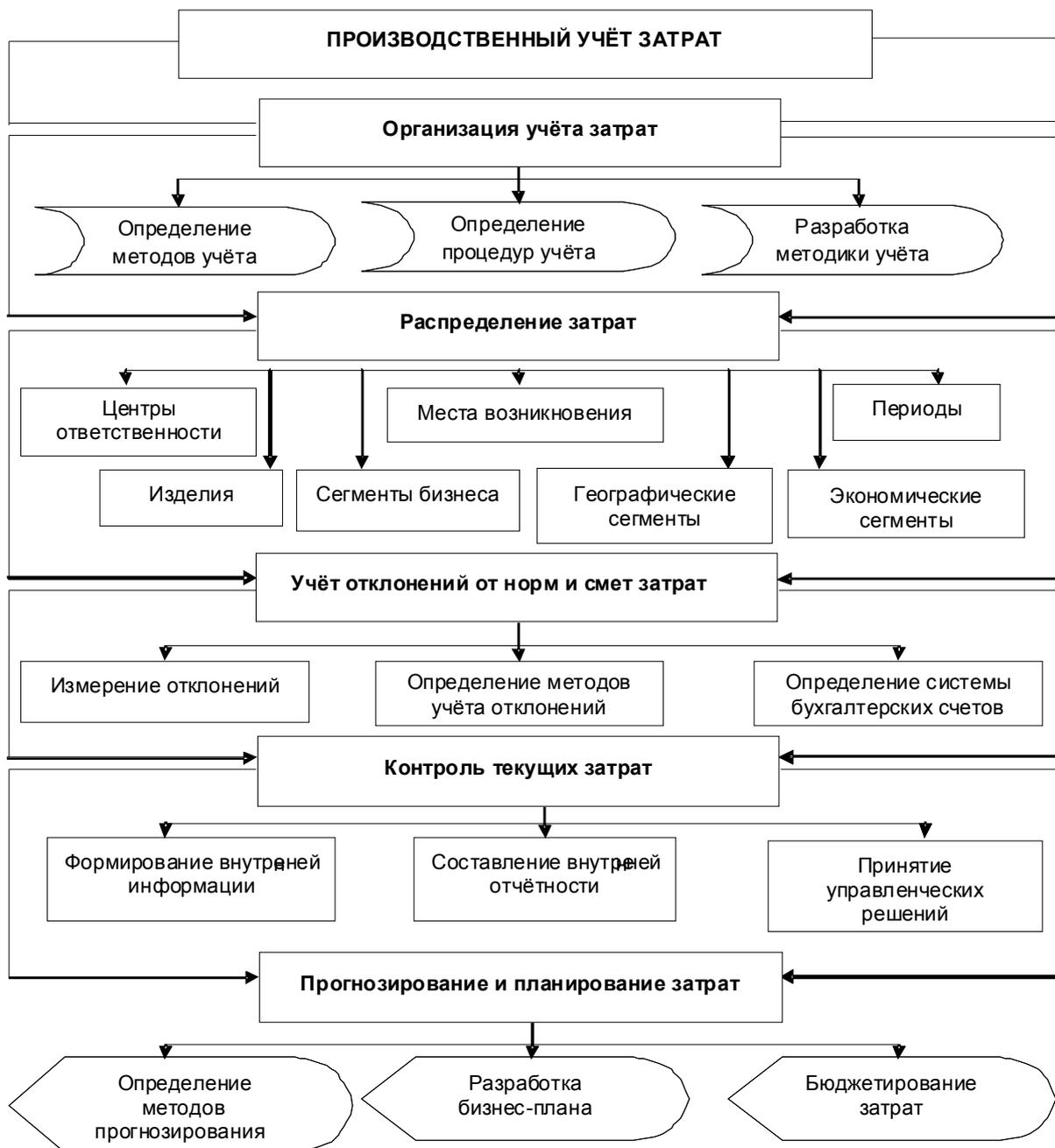


Рисунок 1. — Концептуальная схема учёта затрат в организациях

сообразно производить с учётом следующих факторов: технологических особенностей процесса производства; характера и назначения получаемой продукции; состава и объёма незавершённого производства; продолжительности калькуляционного периода,

значения показателей себестоимости в управлении эффективностью производства и др.

В экономической литературе дискутируется вопрос классификации методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о необходимости группировки методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции по различным признакам (таблица 1).

На практике в отдельных случаях используются смешанные системы, наиболее перспективным из них является пооперационный метод, преимущество которого состоит в «привязке» калькуляции к технологическому процессу.

Кроме того, учёными стран с развитой рыночной экономикой рекомендованы другие варианты смешанных систем учёта затрат: на базе частичных затрат (многоступенчатый учёт; учёт возмещения постоянных затрат; учёт возмещения предельных стандартных затрат); на базе учёта полных затрат (учёт относительных индивидуальных затрат; учёт затрат по факторам производства; функциональный учёт затрат; структурный учёт затрат, учёт постоянно распределяемых затрат).

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учёт затрат может быть организован с определением полной и ограниченной себестоимости (маржинальный метод). При учёте затрат по полной себестоимости предполагается включение всех затрат на производство продукции (работ, услуг), независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют по центрам ответственности, где они возникли, а затем включают в себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения исполь-

зуют информацию о заработной плате производственных рабочих, материальных затратах и др. Метод учёта затрат по полной себестоимости позволяет получить информацию о совокупных затратах, которые несёт организация в связи с производством и реализацией продукции. Данный метод был ранее широко распространён в отечественной учётной практике и соответствовал сложившимся требованиям нормативных актов по финансовому учёту и налогообложению. Недостаток заключался в том, что не учитывался фактор изменения себестоимости продукции в связи с увеличением или уменьшением объёма выпуска продукции. Существует схема калькулирования полной себестоимости продукции (рисунок 2).

В современных условиях хозяйствования необходимо отдать предпочтение маржинальному методу учёта затрат, в соответствии с которым в себестоимость продукции включают только переменные затраты. Доказательством этого является принятие в Республике Беларусь ряда нормативных правовых актов: «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учёта», «Инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов организации». Согласно указанным документам в себестоимость продукции (работ, услуг) включают только прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг).

Одной из модификаций данной системы является метод «директ-костинг», при котором себестоимость планируют и определяют только в части переменных затрат. Постоянные

Т а б л и ц а 1. — Классификация калькуляционных систем

Признак	Состав
Полнота учёта затрат	Калькулирование полной себестоимости; калькулирование неполной себестоимости
Объект учёта затрат	Позаказный метод; попередельный метод; попроцессный метод (котловой); смешанный метод
Оперативность учёта и контроля затрат	Фактическое калькулирование; смешанное калькулирование (нормальное); нормативный учёт, в том числе «стандарт-кост»



Рисунок 2. — Схема этапов учёта затрат и калькулирования полной себестоимости продукции

затраты учитываются на отдельном счёте, в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансово-результатные счета.

Таким образом, принципиальное отличие метода «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в списании постоянных общепроизводственных затрат: при калькулировании полной себестоимости указанные затраты участвуют в расчётах, при калькулировании по переменным затратам они исключаются из расчётов. Представлена схема учёта затрат по методу «директ-костинг» (рисунок 3).

Общехозяйственные затраты также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются

в себестоимость реализованной продукции. Применение рассмотренного метода «директ-костинг» актуально в условиях рыночной экономики, когда рентабельность производимой продукции зависит от спроса и предложения, складывающихся на рынке.

При использовании метода «директ-костинг» основное внимание уделяется контролю за переменными затратами. Вместе с тем осуществляется проверка постоянных затрат, обоснованности их уровня, разрабатывается смета как по организации в целом, так и по отдельным центрам ответственности. Информация о фактических затратах сравнивается с затратами по смете, определяется соблюдение режима экономного и рационального

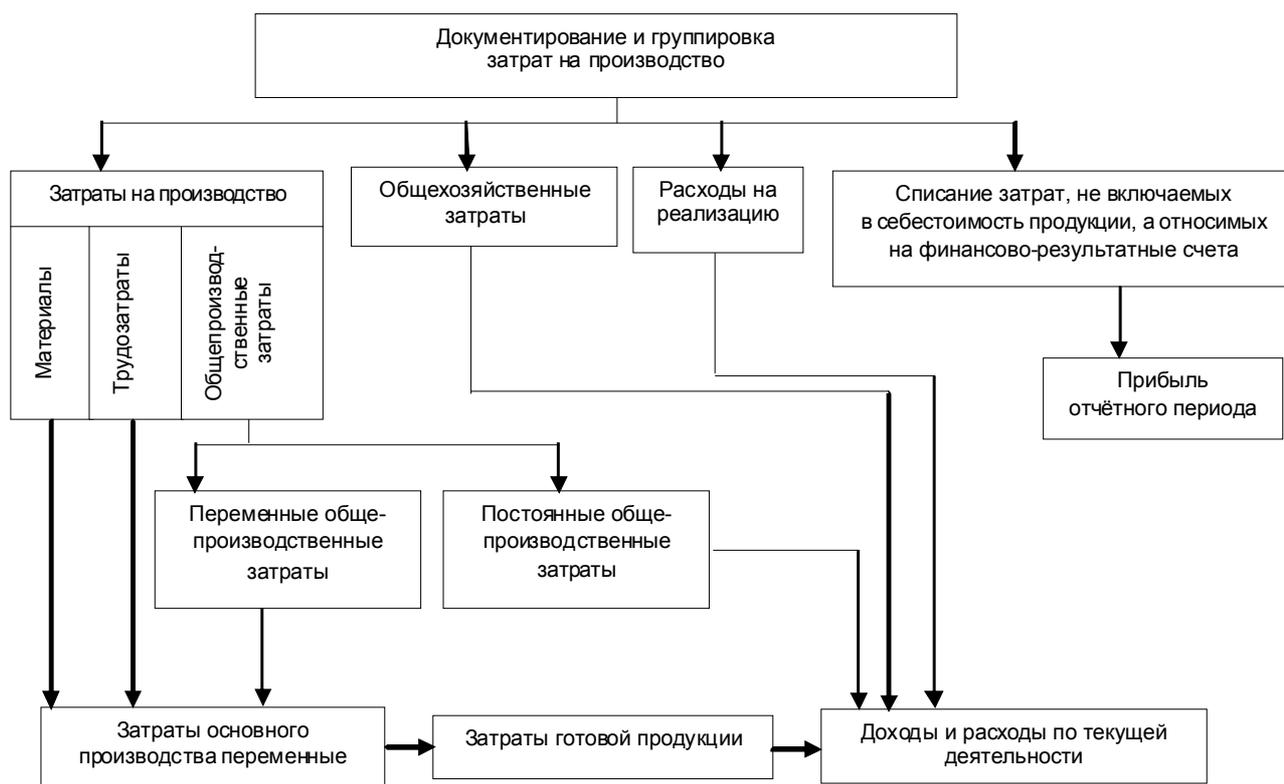


Рисунок 3. — Схема учёта затрат по методу «директ-костинг»

использования ресурсов в каждом подразделении, о чём свидетельствует экономия или перерасход по сравнению со сметой. Таким образом, определяется вклад каждого подразделения в формирование конечного результата по хозяйствующему субъекту в целом. Кроме сумм экономии и перерасхода по переменным затратам на формирование прибыли оказывают влияние отклонения по постоянным затратам.

Вместе с тем возникают определённые проблемы практического внедрения метода «директ-костинг». В отдельных случаях сложно достоверно провести разграничение затрат на постоянные и переменные. Для решения проблемы могут быть использованы методы корреляционного и регрессионного анализа. Недостаток метода «директ-костинг» заключается и в том, что отсутствует информация для определения полной себестоимости производимой продукции, искажается оценка незавершённого производства. Для этого

необходимо выполнить дополнительные расчёты по распределению постоянных затрат.

Одним из эффективных инструментов в управлении затратами организации является метод учёта «стандарт-кост», в основе которого лежат принципы учёта и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и отклонений от них. Принципы этого метода являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учёта затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Метод «стандарт-кост» обеспечивает контроль за использованием прямых затрат производства, а смежные калькуляции — контроль накладных затрат. Информация об имеющихся отклонениях используется для принятия оперативных управленческих решений. В основе метода «стандарт-кост» лежит предварительное нормирование затрат по следующим статьям: основные материалы; оплата труда основных производственных рабочих;

производственные накладные затраты; расходы на реализацию. Исчисленные нормы затрат рассматриваются как твёрдо установленные ставки. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьёзных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчётном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и списы-

ваются на финансовые результаты организации. Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных затрат, является основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от стандартных норм затрат подвергаются анализу для определения причин их возникновения. Это позволяет оперативно воздействовать на причины и факторы их возникновения, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные затраты суммируются. Существует методика определения возникших отклонений (таблица 2).

Т а б л и ц а 2. — Расчёт отклонений от норм затрат при методе «стандарт-кост»

Виды отклонений	Расчёт отклонений
<i>По материалам</i>	
1 По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала – фактическая цена) · количество купленного материала
2 По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции – фактический расход материалов) · нормативная цена материалов
3 Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) · фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
<i>По труду</i>	
1 По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы – фактическая почасовая ставка заработной платы) · фактически отработанное время
2 По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции – фактически отработанное время) · нормативная почасовая ставка оплаты труда
3 Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции – фактические затраты труда на единицу продукции) · фактический объём выпуска продукции
<i>По накладным затратам</i>	
1 По постоянным накладным затратам	(Сметная ставка постоянных накладных затрат на единицу продукции – фактическая ставка постоянных накладных затрат на единицу продукции) · фактический объём выпуска продукции
2 По переменным накладным затратам	(Сметная ставка переменных накладных затрат на единицу продукции – фактическая ставка переменных накладных затрат на единицу продукции) · фактический объём выпуска продукции
<i>По прибыли от реализации</i>	
1 По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции – фактическая цена единицы продукции) · фактический объём реализации

Окончание таблицы 2

Виды отклонений	Расчёт отклонений
2 По объёму реализации	(Объём сметной реализации – объём фактической реализации) · нормативная прибыль на единицу продукции
3 Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль

Организация учёта отклонений от норм предполагает решение ряда методических и организационных вопросов: выбор учётных номенклатур; документальное оформление и текущий учёт отклонений; определение отклонений по центрам учёта затрат; анализ выявленных отклонений и принятие управленческих решений.

По выявленным отклонениям от действующих норм расхода на определенный момент времени устанавливаются места, виды и причины каждого из них. Учёт отклонений предполагает составление предварительных калькуляций. Калькуляция себестоимости по нормативным затратам может быть использована в планировании, контроле и принятии управленческих решений. Фактические затраты, как правило, отличаются от нормативных.

Раздельный учёт отклонений и последующий анализ даёт возможность оперативно выявлять причины их возникновения. Учёт отклонений от норм — наиболее сложный момент в организации учёта по нормативным затратам. Важно учесть отклонения на всех

этапах и фазах производства — от момента выявления и регистрации до включения в себестоимость конкретных видов продукции. Целесообразно учёт отклонений вести на счёте 17 «Отклонения от нормативной себестоимости», который может быть использован для обобщения информации о выявленных в процессе производства отклонениях от нормативной калькуляции. К данному счёту следует открывать субсчета соответствующих отклонений: отклонения по количеству материалов, отклонения по стоимости материалов и др. В качестве аналитических счетов следует использовать объекты калькуляции. Суммы перерасхода отражаются по дебету этих счетов добавочной записью, а суммы экономии — методом «красное сторно». С кредита счёта 17 «Отклонения от нормативной себестоимости» отклонения списываются в зависимости от принятых управленческих решений. Существует порядок отражения на счетах бухгалтерского учёта сумм отклонений при разных вариантах их выявления (таблица 3).

Т а б л и ц а 3. — Корреспонденция счетов по учёту затрат и отклонений

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
<i>Вариант учёта отклонений после определения себестоимости</i>		
1. Списывается израсходованные на производство материалы	20	10
2. Списываются израсходованные вспомогательные материалы	20	10
3. Начислена заработная плата производственным рабочим	20	70
4. Списываются переменные накладные затраты	20	25
5. Списываются постоянные накладные затраты	90	26
6. Принимается к учёту готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20

Окончание таблицы 3

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
7. Списываются суммы отклонений по материалам	17	20
8. Списываются суммы отклонений по зарплате	17	20
9. Списываются суммы отклонений по накладным затратам	17	20
10. Отражается списание сумм отклонений после анализа причин и виновников их возникновения:		
– отклонения, подлежащие взысканию с виновных лиц;	94	17
– отклонения, относящиеся на увеличение себестоимости реализованной продукции	90	17
<i>Вариант учёта отклонений до определения себестоимости</i>		
1. Списываются израсходованные сырьё и материалы по нормам	20	10
2. Списываются отклонения от норм расхода материалов	17	10
3. Отражаются расходы по оплате труда в пределах норм	20	70
4. Списываются отклонения от норм затраты по оплате труда	17	70
6. Списываются отклонения переменных накладных затрат от норм	17	25
7. Списываются постоянные накладные затраты в пределах норм	90	26
8. Списываются отклонения постоянных накладных затрат от норм	17	26
9. Принимается к учёту готовая продукция по нормативной себестоимости	43	20
10. Отражается списание сумм отклонений после анализа причин и виновников их возникновения	90; 94	17

Заключение. Предложенные методики учёта отклонений от норм позволяют повысить информационную ёмкость учёта и отчётности, улучшить экономический контроль в производственных организациях. В конечном итоге это будет способствовать дальнейшему совершенствованию управления материальными, трудовыми и финансовыми

ресурсами, а также обеспечит заинтересованность широкого круга работников в результатах деятельности каждого места возникновения затрат, позволит изменить содержание работ финансовых служб организации и организовать контроль затрат по местам их возникновения.

Поступила в редакцию 09.07.2015.