

# СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

*Н.А. Егомостьев, Ю.Б. Киргиз, Д.А. Статкевич*

В условиях административно регулируемой экономики одной из основных задач бухгалтеров было обобщение информации о затратах на производство и выявление себестоимости изделий как базы для установления их цены. В планировании затрат использовался принцип учета полной себестоимости, что находило отражение в составлении плановых калькуляций в разрезе статей затрат. В настоящее время спрос, предложение и цена приобретают все большее значение в регулировании рыночных отношений. Этот факт нельзя не принимать во внимание, поскольку именно от него зависит получение прибыли субъектами хозяйствования и их дальнейшее экономическое развитие. В этой связи представляется целесообразным использовать системы калькулирования себестоимости продукции, применяемые в странах с развитой рыночной экономикой.

В структуре затрат современных промышленных предприятий значительный удельный вес занимают накладные расходы – от 30 до 40% всех материальных и трудовых затрат. С ростом технической оснащенности предприятий, автоматизацией производственного и управленческого процесса, внедрением передовых технологий, а также с развитием международных связей накладные расходы претерпели значительные структурные изменения. Появились новые аналитические статьи затрат, возрос их стоимостной потенциал, имеющий тенденцию к дальнейшему увеличению.

Согласно Методическим рекомендациям по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь общехозяйственные расходы могут относиться на себестоимость от-

дельных видов продукции пропорционально: 1) расходам на оплату труда производственных рабочих; 2) прямым материальным затратам; 3) сумме основной заработной платы производственных рабочих и общепроизводственных расходов; 4) объему выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах; 5) сметным (нормативным) ставкам; 6) маргинальному доходу на единицу продукции. Предприятия могут по согласованию с Министерством промышленности Республики Беларусь применять и другие методики распределения общехозяйственных расходов между группами изделий с учетом специфики их производства, его технологической оснащенности и различий в структуре затрат, с отражением их в учетной политике организации. В настоящее время большинство организаций промышленного назначения используют для распределения переменных (накладных) расходов одну из двух, наиболее экономически обоснованных методик распределения: а) пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих и общепроизводственных расходов и б) пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих. В последнее время стала использоваться и методика их распределения пропорционально прямым материальным затратам. В условиях нормативного метода учета затрат на производство широко применяются нормативные (сметные) ставки. Методики распределения накладных расходов зависят от вида расходов и целей распределения. Например, общепроизводственные расходы (ОПР) распределяются по одним методикам, общехозяйственные (ОХР) – по другим.

Цели при распределении накладных расходов можно представить в виде таблицы:

Наименование цели	Примеры
Принятие экономического решения при распределении ресурсов	Распределение имеющихся в распоряжении мощностей между производством отдельных видов продукции Решение о введении нового оборудования
Мотивация	Поощрение использования услуг вспомогательного производства
Исчисление прибыли и определение суммы активов для внешних пользователей.	Расчет себестоимости для акционеров и налоговых органов
Определение доли косвенных расходов в незавершенном производстве	Составная часть активов
Оправдание или возмещение затрат	Расчет издержек на продукцию (работы, услуги) как основы для установления «справедливых» цен

По нашему мнению, распределение накладных расходов помогает решить как минимум три задачи:

1. Напомнить менеджерам центра прибыли, что косвенные расходы следует возместить.
2. Поощрять использование централизованных услуг, которые могут быть недоиспользованы.
3. Стимулировать менеджеров центров прибыли для усиления контроля затрат на услуги.

Критерий решений менеджеров по распределению накладных расходов – причинно-следственный (должна быть ясна связь объекта затрат и комиссионных издержек): достигнутый результат; справедливость; прибыльность.

Целесообразно выделить следующие этапы распределения накладных расходов:

1. Выбор объектов, на которые относятся затраты продукции (работ, услуг).
2. Определение и суммирование затрат, относимых на объекты.
3. Выбор базы распределения для соотношения всех собранных затрат с учетными объектами.
4. Определение коэффициентов накладных расходов путем деления зависимой переменной на независимую.
5. Отнесение накладных расходов на конкретный объект расходов, путем умножения составляющей базы распределения затрат на рассчитанный коэффициент накладных расходов.

Недостатки коэффициентов распределения накладных расходов на предстоящий год (по плану) и на месяц проявляются в следующем:

- 1) коэффициенты накладных расходов, рассчитываемые ежемесячно, могут быть искажены в отдельные месяцы;
- 2) некоторые косвенные затраты изменяются ежемесячно;
- 3) объем производства также может быть подвержен месячным изменениям (праздничные, сезонные колебания спроса).

Преимущества предложенного метода распределения:

- 1) применение предварительно установленных коэффициентов позволяет наиболее быстро определить себестоимость изделия;
- 2) расчет коэффициентов распределения накладных расходов на предстоящий год требует меньших усилий, чем расчет ежемесячных;
- 3) колебания затрат по специфическим отклонениям нивелируются, упрощается расчет отклонений.

В настоящее время в бухгалтерском учете, в прогнозируемых расчетах и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) многих организаций появился новый (рыночный) показатель – маржинальный доход. В условиях становления рыночной экономики, когда экономистам следует четко контролировать доходность каждого изделия, наиболее экономически грамотным методом распределения накладных расходов, является именно маржинальный доход на единицу продукции. В зарубежном бухгалтерском учете методика распределения косвенных (накладных) расходов пропорционально маржинальному доходу рекомендована стандартами и широко используется на практике. В частности, при использовании маржинальной калькуляции в организации учета затрат применяют классификацию расходов на переменные и постоянные. Фактическая производственная себестоимость при этом определяется только по переменным расходам, и поэтому она представлена в усеченной форме, а постоянные расходы в общей сумме относятся на счета реализации и участвуют в определении себестоимости реализованной продукции. Разность между выручкой и себестоимостью по переменным расходам является маржинальным доходом. Вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат определяют прибыль от реализации. Методика распределения переменных затрат между изделиями проста и вполне приемлема для практи-

ческого использования на отечественных предприятиях. Тем более, что процесс унификации, стандартизации бухгалтерского учета, а также всех расчетов, связанных с себестоимостью продукции, в том числе калькуляционных расчетов, в

настоящее время находится на начальной стадии развития. Распределение переменных (накладных) расходов между изделиями пропорционально маржинальному доходу можно показать на следующем условном примере 1 (см. табл. 1).

Таблица 1

**Распределение переменных (накладных) расходов между изделиями пропорционально маржинальному доходу**

Наименование изделия	К-во, шт	Сумма переменных затрат на изделие, руб.	Цена изделия без косвенных налогов, руб.	Маржинальный доход на изделие (гр.4 – гр.3)	Объем выпуска, руб. (гр.2 х гр.4)	Маржинальный доход на выпуск, руб. (гр.5 х гр.2)	Переменные расходы, руб.	
							на изделие (итог по гр.9/итог по гр.7 х гр.5)	на выпуск (гр.8 х гр.2)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	30	70	200	130	6000	3900	65	1950
2	20	60	150	90	3000	1800	45	900
3	10	50	100	50	1000	500	25	250
4	5	40	80	40	400	200	20	100
ИТОГО	65	х	х	х	10400	6400	х	3200

Наибольший интерес у бухгалтеров вызывает система калькулирования себестоимости по переменным затратам «директ-костинг», и ее сравнительная характеристика с системой учета с полным распределением затрат, применяемой в отечественной практике. При расчете себестоимости с полным распределением затрат постоянные расходы распределяются на отдельные продукты и включаются в издержки производства. При системе калькулирования себестоимости по переменным затратам «директ-костинг» общепроизводственные, общезаводские и другие постоянные расходы отчетного периода не распределяются между видами выпускаемой продукции, а входят в затраты

отчетного периода общей суммой. Для того чтобы показать отличие этих двух систем калькулирования себестоимости продукции приведем наглядный пример (данные условные).

Пример 2. Калькуляция себестоимости по переменным издержкам (директ-костинг)

Цена – 10 д.е.

Переменные издержки на единицу продукции AVC – 6 д.е.

Постоянные издержки TFC – 300 д.е.

Коммерческие расходы – 100 д.е.

Запасы продукции на начало периода отсутствуют.

*Объемы выпуска продукции по периодам и объемы продаж (6 периодов)*

Периоды	Объем выпуска	Объем продаж
1	150	150
2	150	120
3	150	180
4	150	150
5	170	140
6	140	160

*Отчет о прибылях и убытках по переменным издержкам*

Статьи	Периоды					
	1	2	3	4	5	6
Запасы на начало периода НЗП <sub>НАЧ</sub>	-----	-----	180	-----	-----	180
Производственные расходы (текущие затраты) = количество произведенного продукта × переменные издержки на единицу продукции	900 (150 × 6)	900 (150 × 6)	900 (150 × 6)	900 (150 × 6)	1020 (170 × 6)	840 (140 × 6)
НЗП на конец периода	0 (150 - 150)	180 (150 - 120) × 6	0 (30 + 150) - 180	0 (150 - 150)	180 (170 - 140) × 6	60 ((30 + 140) - 160) × 6
Себестоимость реализованной продукции = НЗП <sub>НАЧ</sub> + текущие затраты - НЗП <sub>КОН</sub>	900 (0 + 900 - 0)	720 (0 + 900 - 180)	1080 (180 + 900 - 0)	900 (0 + 900 - 0)	840 (0 + 1020 - 180)	960 (180 + 840 - 60)
Постоянные затраты	300	300	300	300	300	300
Выручка от реализации в денежном выражении	1500 (150 × 10)	1200 (120 × 10)	1800 (180 × 10)	1500 (150 × 10)	1400 (140 × 10)	1600 (160 × 10)
Валовая прибыль = выручка от реализации - (себестоимость реализованной продукции + постоянные затраты)	300 (1500 - (900 + 300))	180 (1200 - (720 + 300))	420 (1800 - (1080 + 300))	300 (1500 - (900 + 300))	260 (1400 - (840 + 300))	340 (1600 - (960 + 300))
Коммерческие расходы	100	100	100	100	100	100
Чистая прибыль до налогообложения	200	80	320	200	160	240

*Отчет о прибылях и убытках при традиционном (полном) отнесении затрат*

Статьи	Периоды					
	1	2	3	4	5	6
Запасы на начало периода НЗП <sub>НАЧ</sub>	-----	-----	240	-----	-----	233
Производственные расходы + постоянные затраты	1200 (900 + 300)	1200 (900 + 300)	1200 (900 + 300)	1200 (900 + 300)	1320 (1020 + 300)	1140 (840 + 300)
НЗП на конец периода ((производственные расходы + постоянные затраты) / НЗП <sub>НАЧ</sub> ) * НЗП <sub>КОН</sub>	0	240* (1200 / 150) × 30	0	0	233** (1320 / 170) × 30	81
Себестоимость реализованной продукции = НЗП <sub>НАЧ</sub> + текущие затраты - НЗП <sub>КОН</sub>	1200 (0 + 1200 - 0)	960 (0 + 1200 - 240)	1440 (240 + 1200 - 0)	1200 (0 + 1200 - 0)	1087 (0 + 1320 - 233)	1292 (233 + 1140 - 81)
Выручка от реализации в денежном выражении	1500 (150 × 10)	1200 (120 × 10)	1800 (180 × 10)	1500 (150 × 10)	1400 (140 × 10)	1600 (160 × 10)
Валовая прибыль = выручка от реализации - себестоимость реализованной продукции	300 (1500 - 1200)	240 (1200 - 960)	360 (1800 - 1440)	300 (1500 - 1200)	313 (1400 - 1087)	308 (1600 - 1292)
Коммерческие расходы	100	100	100	100	100	100
Чистая прибыль до налогообложения	200	140	260	200	213	208

\* НЗП<sub>КОН</sub>:  $\frac{\text{Себестоимость произведенной продукции}}{\text{НЗПнач}} = \frac{1200}{150} \times 30 = 240.$

$\frac{\text{Доля НЗПкон}}{\text{НЗПнач}} \times \text{себестоимость произведенной продукции} = \frac{30}{150} \times 1200 = 240$

\*\*  $\frac{1320}{170} \times 30 = 233.$

Периоды	V выпуска	V продажи	Прибыль по переменным издержкам (директ-костинг)	Прибыль по традиционной системе (полное отнесение затрат)
1	150	150	200	200
2	150	120	80	140
3	150	180	320	260
4	150	150	200	200
5	170	140	160	213
6	140	160	240	208

### Выводы:

1. Когда объем производства равен объему реализации, то прибыль одинакова, независимо какой из методов калькуляции был выбран: в 1 и 4 периоде объем производства = объему реализации = 150, прибыль равна 200=200.

2. Когда объем производства > объема реализации – это периоды 2 и 5. Метод калькуляции себестоимости с полным отнесением затрат приведет к большей прибыли, чем при использовании системы по переменным издержкам, т.е. 140 > 80 и 213 > 160.

3. Когда объем производства < объема реализации, то использование системы калькулирования по переменным издержкам приведет к большей прибыли, чем при использовании метода калькуляции себестоимости с полным отнесением затрат.

На основе рассмотренных вариантов можно сделать следующие выводы:

1. Целесообразно составлять прогноз накладных расходов.

2. Основное преимущество системы калькулирования себестоимости по переменным затратам по сравнению с системой учета полной себестоимости заключается в возможности быстрее реализовать свою продукцию посредством регулирования цены. Так, в период высокого спроса на продукцию и, следовательно, высокой ее реализации организация легко возмещает постоянные накладные расходы. В случае же снижения объемов реализации спрос мож-

но стимулировать снижением цены на продукцию. Такой подход наиболее эффективен в краткосрочном периоде.

3. При использовании системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам прибыль зависит только от объема продаж при условии, что продажная цена и структура затрат неизменны. В системе же калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль зависит как от объема продаж, так и от объема производства.

4. Используя разные варианты расчета себестоимости, организации в некоторой степени могут регулировать величину налогов, уплачиваемых из прибыли, косвенных налогов и иных аналогичных платежей. Кроме того, постоянные затраты, отнесенные на объем реализованной продукции, возвращаются непосредственно в отчетном периоде, что важно в условиях инфляционной экономики.

5. Основной задачей руководства предприятия является выбор того метода калькуляции или способа распределения затрат, который позволит наилучшим образом решать задачи развития производства в конкретный период.

Таким образом, использование прогрессивных учетных систем формирования и обобщения информации о затратах позволит приблизить систему учета и отчетности Республики Беларусь к международным стандартам.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Утверждены Министерством экономики 26.01.1998 г. №19/12/397, Министерством финансов 30.01.1998 г. №3, Министерством статистики и анализа 30.01.1998 г. №01-28/8, Министерством труда Республики Беларусь 30.01.1998 г. №03-02-03/300, с последующими изменениями и дополнениями. С 01.01.2004 г. внесены дополнительные изменения в состав затрат (30.12.2003 г. №258/186/256/166).

2. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь. Мн.: РУП «Промпечать», 2004.
3. Друри К. Управленческий учет для принятия бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. М.: ЮНИТА-ДАНА, 2003.

### ***РЕЗЮМЕ***

Рассматриваются современные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в Республике Беларусь. Предлагаются основные направления совершенствования прогрессивных учетных систем по формированию и обобщению информации о затратах, которые позволят приблизить систему учета и отчетности Республики Беларусь к международным стандартам.

### ***SUMMARY***

The modern methods of costs accounting and product cost calculation in the Republic of Belarus have been considered. The basic ways have been suggested to improve the up-to-date accounting systems used to compile and sum up the information on costs. The ways will enable to adjust the accounting and accounts system in the Republic of Belarus to the international standards.