

## РАЗВИТИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ

В статье рассматриваются проблемы совершенствования учета затрат. Определены роль и значение учета в процессе управления затратами в организациях производственной сферы. Обобщены и использованы концептуальные подходы к формированию информации в системе учета.

The article deals with the problems of improving cost accounting. The role and significance of accounting in the process of managing expenses in the production sphere have been emphasized. Conceptual approaches to forming information in the system of accounting have been summarized and made use of.

*Ключевые слова:* затраты; информация; себестоимость; управление; учет; центр ответственности.

*Key words:* costs; information; cost; management; accounting; responsibility center.

В современных условиях хозяйствования важной и актуальной является проблема совершенствования системы управления затратами в организациях производственной сферы на основе использования единых принципов их планирования, учета 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 учетом конъюнктуры рынка, обеспечить конкурентоспособность продукции. Управлять процессом производства, в современных условиях, не зная точно, как в его ходе расходуются разнообразные ресурсы в текущей и долгосрочной перспективе, невозможно. Следовательно, для целей управления расходы ресурсов необходимо измерять, а способы их измерения должны быть адекватны современным технологиям управления. Функции управления, такие как планирование, учет, 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 учетной 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 расходом сырья, материалов, уровнем заработной платы и другими затратами; научно обоснованную классификацию затрат и строгое ее соблюдение в планировании и учете; организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в соответствии с отраслевыми и технологическими особенностями производства. При этом необходимы выбор экономически обоснованных методов учета затрат и исчисления себестоимости, проведение глубокого и всестороннего анализа затрат.

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

Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) является неотъемлемой и существенной частью учета, направленной на информационное обеспечение калькулирования себестоимости продукции, основанной на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат и вложений в долгосрочные активы; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми. Следует отметить, что при определении сущности и необходимости калькулирования следует учитывать его взаимосвязь с процессами, процедурами производственного учета. Принципиально-функциональная схема учета затрат представлена на рисунке 1.

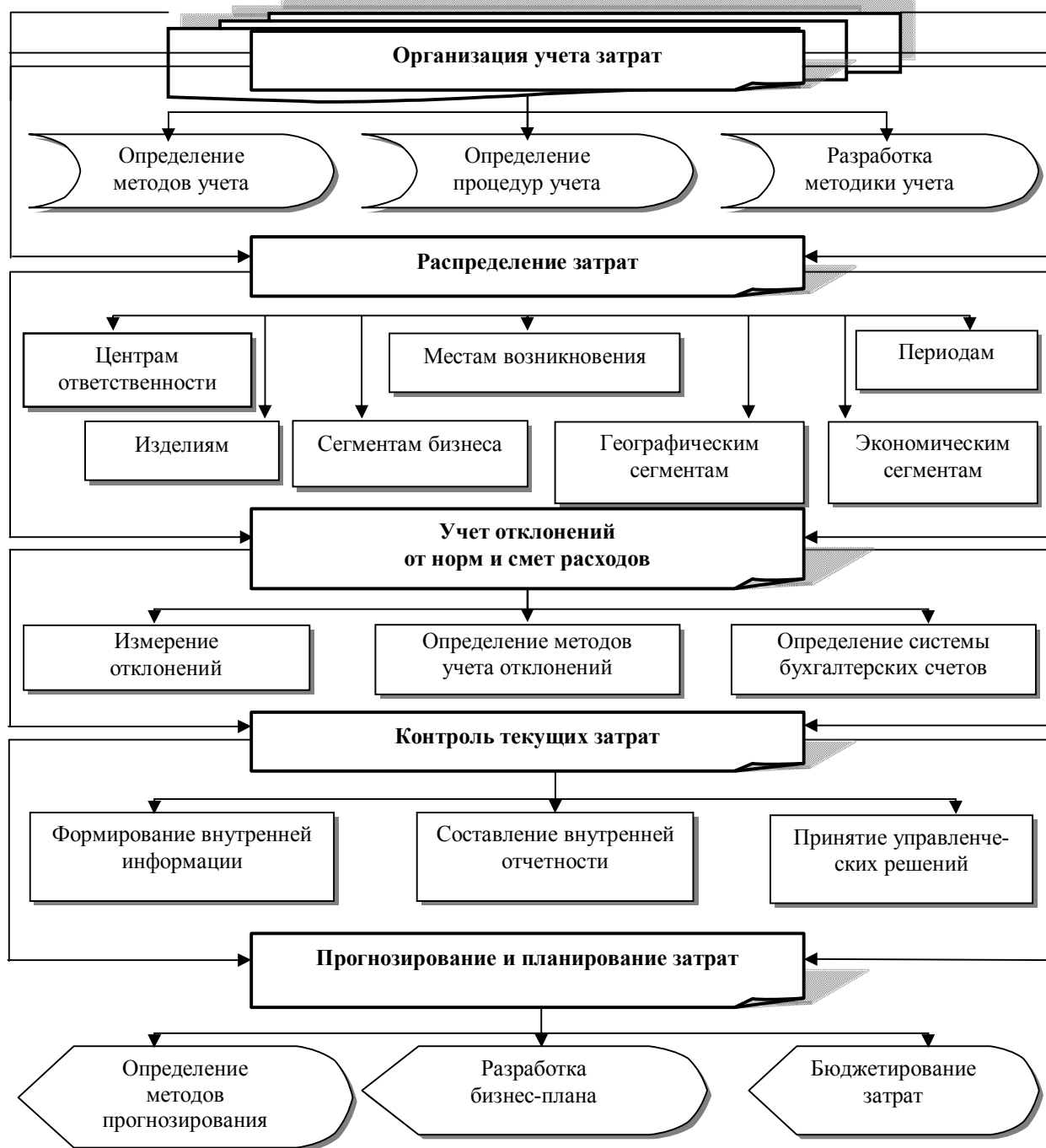


Рисунок 1 – Принципиально-функциональная схема учета затрат в организациях

Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, ценообразования, контроля и принятия решений, а также использованием методических приемов и способов исчисления себестоимости продукции. Калькуляция себестоимости продукции с использованием одного из методов не может учесть всей сложности производства, его особенностей. Выбор метода (способа) калькуляции себестоимости продукции целесообразно производить с учетом следующих факторов: технологических особенностей процесса производства; характера и назначения получаемой продукции; состава и объема незавершенного производства; продолжительности калькуляционного периода, значения показателей себестоимости в управлении эффективностью производства и др.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учет затрат может быть организован с определением полной и ограниченной себестоимости (маржинальный метод). При учете затрат по полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все

издержки предприятия, 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 переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения используют заработную плату производственных рабочих, материальные затраты и др.

Схема калькулирования полной себестоимости представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Схема этапов учета затрат и калькулирования себестоимости

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление о совокупности затрат, которые несет организация в связи с производством и реализацией продукции. Недостаток данного метода в том, что не учитывается фактор изменения себестоимости продукции в связи с увеличением или уменьшением объема выпуска продукции. В современных условиях хозяйствования необходимо отдать предпочтение методу учета затрат по неполной себестоимости, в соответствии с которым на себестоимость продукции списывают только переменные затраты.

Одной из модификаций данной системы является система «директ-костинг», при которой себестоимость планируют и определяют только в части переменных затрат. Постоянные затраты учитываются на отдельном счете, в калькуляцию не включаются и периодически списываются на финансово-результатные счета. Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным затратам: при калькулировании полной себестоимости постоянные

общепроизводственные затраты участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным затратам они исключаются из расчетов.

Схема учета затрат по системе «директ-костинг» представлена на рисунке 3.

Общехозяйственные затраты исключаются из процесса калькулирования. Данные затраты являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции.



Рисунок 3 – Схема учета затрат по системе «директ-костинг»

Это обусловлено возможностью определять маржинальный доход по видам производимой продукции, получать информацию для определения точки безубыточности, что позволит переориентироваться на выпуск наиболее рентабельных видов продукции. Учет затрат по неполной себестоимости способствует усилению контроля за затратами в местах их возникновения, позволяет более четко определить результаты внутрипроизводственного хозяйственного расчета и дать оценку деятельности руководителей соответствующих подразделений. При использовании метода «директ-костинг» основное внимание уделяется контролю за переменными затратами. Вместе с тем осуществляется проверка постоянных затрат, обоснованности их уровня, разрабатывается их смета как по организации в целом, так и по отдельным центрам ответственности. Информация о фактических затратах сравнивается с величиной затрат по смете, определяется уровень хозяйствования каждого подразделения, о чем свидетельствует экономия или перерасход по сравнению со сметой. Таким образом, определяется вклад каждого подразделения в формирование конечного хозяйственного результата по хозяйствующему субъекту в целом, так как, наряду с экономией или перерасходом по переменным затратам на формирование прибыли, оказывает влияние экономия или перерасход по постоянным затратам.

Несмотря на достоинства метода «директ-костинг», возникают определенные проблемы его практического внедрения. 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 незавершенного производства. В этой связи необходимо выполнить дополнительные расчеты по распределению постоянных затрат. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами организации является система учета «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм

и нормативов и по отклонениям от них. Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Система «стандарт-кост» направлена на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции – для контроля накладных затрат. Информация об имеющихся отклонениях используется для принятия оперативных управленческих решений. В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное нормирование затрат по статьям: основные материалы; оплата труда основных производственных рабочих; производственные накладные затраты; расходы на реализацию. Исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных 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 отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и списываются 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. Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные затраты суммируются. Возникшие же отклонения определяют следующим образом (таблица).

**Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»**

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
<b>I. По материалам</b>		
1	По цене используемых материалов	$(\text{Нормативная цена единицы материала} - \text{фактическая цена}) \times \text{количество купленного материала}$
2	По количеству используемых материалов	$(\text{Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции} - \text{фактический расход материалов}) \times \text{нормативная цена материалов}$
3	Совокупное отклонение расхода материалов	$(\text{Нормативные затраты на единицу материала} - \text{фактические затраты на единицу материала}) \times \text{фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции}$
<b>II. По труду</b>		
1	По ставкам заработной платы	$(\text{Нормативная почасовая ставка заработной платы} - \text{фактическая почасовая ставка заработной платы}) \times \text{фактически отработанное время}$
2	По производительности труда	$(\text{Нормативное время на фактический выпуск продукции} - \text{фактически отработанное время}) \times \text{нормативная почасовая ставка оплаты труда}$
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	$(\text{Нормативные затраты труда на единицу продукции} - \text{фактические затраты труда на единицу продукции}) \times \text{фактический объем выпуска продукции}$
<b>III. По накладным затратам</b>		
1	По постоянным накладным затратам	$(\text{Сметная ставка постоянных накладных затрат на единицу продукции} - \text{фактическая ставка постоянных накладных затрат на единицу продукции}) \times \text{фактический объем выпуска продукции}$
2	По переменным накладным затратам	$(\text{Сметная ставка переменных накладных затрат на единицу продукции} - \text{фактическая ставка переменных накладных затрат на единицу продукции}) \times \text{фактический объем выпуска продукции}$
<b>IV. По прибыли от реализации</b>		
1	По цене реализации	$(\text{Нормативная цена единицы продукции} - \text{фактическая цена единицы продукции}) \times \text{фактический объем реализации}$
2	По объему реализации	$(\text{Объем сметной реализации} - \text{объем фактической реализации}) \times \text{нормативная прибыль на единицу продукции}$
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль

Организация учета отклонений от норм предполагает решение ряда методических и организационных вопросов: выбор учетных номенклатур; порядок документального оформления и текущего учета отклонений; определение отклонений по центрам учета затрат; анализ выявленных отклонений и принятие управленческих решений. Выявляя отклонения от действующих норм расхода на определенный момент времени, устанавливаются места, виды и причины каждого из них.

Учет отклонений предполагает составление предварительных калькуляций. На основании данных калькуляций разрабатывается номенклатура отклонений, в которой указываются их виды, причины и виновники.

Калькуляции себестоимости по нормативным затратам может быть использована в планировании, контроле и принятии управленческих решений. Фактические затраты, как правило, отличаются от нормативных.

Раздельный учет отклонений норм и последующий их анализ дает возможность оперативно выявлять причины их возникновения.

Практическое внедрение изложенных методологических подходов к планированию и учету затрат по местам их возникновения позволит получить детализированную структуру затрат; оценить вклад каждого места возникновения затрат в получении запланированного результата работы всей организации, что даст возможность повысить точность и оперативность получаемой информации для достоверного формирования показателей, определяющих результаты деятельности организации.