организации. Этого сейчас нет. Нельзя согласиться с представленной в ней структуризацией учетных позиций в соответствии с Законом РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». В частности, отсутствие регламентации порядка учета затрат и калькулирования дает основание полагать о субъективности формирования показателя себестоимости и его представлении в отчетности, т.е. о нарушении соответствия данных учета и отчетности. Это может поставить под сомнение достоверность формирования конечного финансового результата контролирующими субъектами.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЯЕМЫХ ПОСТОЯННЫХ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

***Л.В. Пашковская**, канд. экон. наук, доц.*
УО «Белорусский государственный экономический университет», Беларусь

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

В случае отклонения фактического выпуска продукции от планового показателя себестоимость продукции за счет включения постоянных общепроизводственных затрат (ОПЗ) будет каждый месяц меняться, что приведет к необходимости отражать в управленческом учете выпущенную продукцию не по нормативной (стандартной, бюджетной), а по фактической себестоимости.

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 переменные общепроизводственные затраты относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Общая сумма переменных ОПЗ с увеличением объема выпущенной продукции пропорционально возрастает. При этом уровень переменных ОПЗ на единицу выпущенной продукции остается неизменным, и себестоимость единицы продукции за счет этого фактора не меняется. 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, транспорт-

Library of PolotskSU

ных 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. «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» [1]. «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» [2]. 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 и т.п.

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, начисляе-

Library of Polotsk SU

мую производительным 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.

Считаем, что возникающие в результате такого распределения отклонения по постоянным общепроизводственным затратам должны признаваться как расход или доход (прямо участвовать 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.ХУ1 «Фактические постоянные общепроизводственные затраты»; 25.ХУ2 «Распределенные постоянные общепроизводственные затраты»; 25.ХУ3 «Отклонения по постоянным затратам»,

где Х – 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. На себестоимость каждой единицы продукции следует отнести 6 тыс. руб. (420 000 / 70 000) постоянных ОПЗ. Для упрощения ситуации предположим, что фактические постоянные общепроизводственные затраты были равны плановым.

Library of Polotsk SU

По дебету субсчета 25.ХУ1 «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 будет сделана следующая запись:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит субсчета 25.ХУ2 «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.ХУ3 «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.ХУ2 «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.ХУ3 «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.

ЛИТЕРАТУРА

1. Методические рекомендации по нормативному методу ценообразования в промышленности строительных материалов Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь [Электронный ресурс] : приказ Мин. архитектуры и строительства Республики Беларусь от 9 февраля 2011 г. № 28 // Консультант Плюс / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2011. – М. : АССА, 2011.

Library of Polotsk SU