

Изучение организации учетно-аналитической работы в районных налоговых инспекциях республики дает основание сделать вывод о создании в республике эффективной системы формирования отчетности по налоговым платежам, состав которой имеет многообразные варианты ее представления. Утверждены основные формы отчетности, их перечень включает более 45 форм отчетов, сведений информации по различным аспектам учетно-аналитической и контрольной работы. Следовательно, в республике сложилась система формирования отчетности о налоговых платежах, анализ информационных потоков которой позволяет определить их структурные уровни образования и преобразования:

- информационная база системы бухгалтерского учета в организациях;
- отчетность первичного структурного налогового звена – районной налоговой инспекции;
- сводная налоговая отчетность Министерства по налогам и сборам.

Из этого следует, что в действительности функционирует система формирования налоговой отчетности, а не налогового учета, и задачей является разработка схемы ее обоснованного построения с целью недопущения излишнего роста информационных потоков, не подкрепленных необходимой востребованностью и приводящей к увеличению операционных расходов на получение информации.

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Л.В. Пашковская, к. э. н., доцент, ИПК и ПЭК БГЭУ,
г. Минск, Республика Беларусь*

Рассматривая классификацию затрат в системе управленческого учета (см. статью: Классификация затрат в системе управленческого учета: иллюстрация влияния на финансовый результат / Л.В. Пашковская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011.– № 5. – С. 16 – 22), мы подчеркнули, что в принципе, всю совокупность затрат на изготовление продукции (затраты, непосредственно связанные с единицами продукции – запасоемкие затраты) можно разделить на три основные группы: основные материалы, основной труд и производственные накладные затраты (ПНЗ). Производственные накладные затраты входят в состав запасоемких затрат, так как имеют непосредственное отношение к переработке сырья и материалов в готовую продукцию.

В системе управленческого учета к основным материалам обычно не относят незначительные расходы (смазочные материалы клей, краска, гайки, винты, заклепки и т.п.), так как более точное исчисление такого рода затрат не дает экономического выигрыша, то есть затраты на их исчисление и распределение превышают выгоды от формирования более точного показателя. Такие материа-

лы обычно называются вспомогательными или косвенными и относятся к производственным накладным затратам.

Еще одна статья ПНЗ – это косвенная заработная плата – такая оплата труда на предприятии, которую невозможно или нецелесообразно относить на конкретную продукцию, например, заработная плата производственных менеджеров, контролеров, охраны; заработная плата, начисленная за исправление брака (там, где брак является неизбежным из-за несовершенства технологических процессов), сверхурочная доплата, оплата за время простоя.

Производственные накладные затраты включают, таким образом, те затраты, которые нельзя классифицировать как основные материалы или основной труд: вспомогательные материалы, косвенный труд, коммунальные услуги, амортизацию производственных зданий и оборудования и т.п. Тем не менее, производственные накладные затраты являются неотъемлемой составляющей общих затрат на переработку сырья и материалов, являются эффективными и способствуют образованию запасов продукции, реализация которой обеспечивает поступление в организацию дохода.

Сложность распределения ПНЗ между видами продукции обусловлена их многоэлементностью и, в первую очередь тем, что в общей сумме производственных накладных затрат объективно выделяется две группы – постоянные и переменные. *Постоянными производственными накладными затратами (расходами)* являются те косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, такие как амортизация и обслуживание зданий производственных цехов и административно-управленческие расходы цеха. *Переменными производственными накладными затратами* являются те косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства, например, затраты на вспомогательные материалы, расходы на электроэнергию и другие эксплуатационные расходы, связанные с продолжительностью работы оборудования и т.п.

Распределение постоянных и переменных ПНР на себестоимость продукции имеет принципиальное различие. Распределение постоянных накладных производственных расходов на себестоимость продукции основывается на производственных мощностях организации при работе в нормальных условиях.

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. Такое распределение обеспечивает то, что часть постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, *не увеличивается* вследствие низкого уровня производства или временной остановки организации. Однако, возникает вопрос: как поступить

с той частью ПНЗ, которые фактически имели место, но не были распределены на выпущенную продукцию вследствие недовыполнения плана по выпуску продукции? Мировая практика финансового и управленческого учета выработала следующий подход: нераспределенные накладные расходы признаются как расход (прямо участвуют в формировании финансового результата) в периоде их возникновения (отсюда и превращение производственных накладных затрат в производственные накладные расходы).

Напротив, в периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных затрат, относимых на каждую единицу продукции, *не уменьшается* ниже плановой отметки, так что запасы не оцениваются ниже себестоимости. Для корректировки используется тот же подход, что и в рассмотренной выше ситуации, только с противоположным знаком: излишне распределенные накладные расходы признаются как расход (прямо участвуют в формировании финансового результата) в периоде их возникновения, с тем отличием, что расход будет представлять собой не перерасход, а экономию себестоимости реализованной продукции. Эффективность высокого уровня производства отражается как снижение себестоимости реализованной продукции и, соответственно, как рост операционной прибыли (прибыли от текущей деятельности).

Поясим это на примере. Предположим, что плановые (бюджетные) постоянные производственные накладные расходы предприятия на квартал оценивались в размере 420 000 у.е. Плановый (ожидаемый) выпуск продукции за этот период – 700 000 натуральных единиц однородной продукции. Несложно подсчитать, что на себестоимость каждой единицы продукции следует отнести 0,6 у.е. ($420\,000 / 700\,000$) производственных накладных затрат. Для упрощения ситуации предположим, что фактические ПНЗ были равны бюджетным (плановым). Однако в первом квартале было выпущено всего 680 000 единиц продукции. Поскольку в качестве основы распределения ПНЗ используется нормальный (плановый) выпуск продукции, на себестоимость всего выпуска было списано 408 000 у.е. ($680\,000 \times 0,6$) постоянных ПНЗ. А так как фактически в бухгалтерском учете отражена сумма ПНЗ в размере 420 000 д.е., возникают так называемые недораспределенные затраты 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 у.е., постольку операционная прибыль снизилась на эту же сумму.

В следующем квартале интенсивность производства возросла, в результате чего было выпущено 710 000 единиц продукции. Остальные данные не изменились. Во втором квартале на себестоимость выпущенной продукции было распределено 426 000 у.е. ($710\,000 \times 0,6$) при том, что фактически в учете отражена сумма 420 000 у.е. Теперь это привело к излишне распределенной на себестои-

мость реализованной продукции сумме ПНЗ в размере 6 000 у.е (420 000 – 426 000). Опять возникает необходимость в корректировке, которая осуществляется путем уменьшения себестоимости реализованной продукции на 6 000 у.е. В данном случае повышение интенсивности производства привело к получению дополнительной прибыли в размере 6 000 у.е.

В мировой практике финансового учета для смягчения влияния колебаний интенсивности производства иногда применяется способ пропорционального деления суммы недораспределенных или излишне распределенных затрат между себестоимостью незавершенного производства, себестоимостью готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции. Однако в управленческом учете рассмотренное выше высвечивание влияния производственных накладных затрат на прибыль помогает в мотивации менеджеров на достижение более значимых результатов.

Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Поясним. Общая сумма переменных ПНЗ, по определению, с увеличением объема выпущенной продукции пропорционально возрастает. Таким образом, сумма переменных ПНЗ на единицу выпущенной продукции остается фактически неизменной, и себестоимость единицы продукции за счет этого фактора не меняется.

Распределение накладных расходов осуществляется на основании выбора *базы (критерия)*. В качестве базы распределения должен выбираться критерий, который в наибольшей степени соответствует накладным расходам производственного подразделения. Должно допускаться также использование нескольких баз распределения для разных статей ПНЗ. Поскольку значительная часть производственных накладных затрат связана с работой оборудования, время его работы представляется наиболее подходящей базой распределения. Также в качестве базы могут приниматься: время, отработанное основными производственными рабочими; прямые трудозатраты; произведенные единицы продукции.

Хотелось бы подчеркнуть важность распределения всей суммы общепроизводственных затрат на постоянную и переменную части. Выше мы определили, что изменение объема выпущенной продукции принципиально противоположным образом влияет на изменение затрат, в зависимости от их принадлежности к той или иной категории.

Мы уже обращали внимание на то, что на предприятиях экономически развитых стран практически стираются различия в концептуальных подходах к учету затрат для целей внутренней (управленческой) и финансовой отчетности. Не случайно в международном стандарте финансовой отчетности IAS 2 «Запасы» прямо указывается на необходимость применения различных подходов при распределении той или иной категории производственных накладных расходов и приводится аргументированная методика их распределения.