

УДК 657

ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

С.И. КРАСОВСКАЯ

Исследованы проблемы определения себестоимости продаж на предприятиях промышленности Республики Беларусь. Указаны причины и предпосылки необходимости разработки единой методики исчисления себестоимости реализованной продукции (работ, услуг); сформулированы критерии разработки такой методики. Проанализированы международный опыт формирования себестоимости продаж, требования международных стандартов учета и отчетности по данному вопросу. Рассмотрены различные варианты формирования себестоимости продаж на промышленных предприятиях и предложена методика исчисления себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

Себестоимость реализованной продукции выступает важнейшим показателем, определяющим финансовый результат деятельности предприятий промышленности. В настоящее время в Республике Беларусь механизм формирования себестоимости продаж регламентирован Законом Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности", введенным в действие с 1.01.2002 г.; Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, введенным в действие с 1.01.1992 г. с учетом изменений и дополнений; Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам РБ № 30 от 18.03.2002 г. с учетом внесенных изменений и дополнений; Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) с учетом изменений и дополнений; Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденным Приказом Министерства финансов Республики Беларусь № 23 от 20.01.2000 г. с учетом изменений и дополнений и другими нормативными и законодательными документами. При наличии многочисленных законодательных и нормативных документов, которые регламентируют механизм определения затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), методика исчисления себестоимости продаж на предприятиях промышленности остается неосвещенной.

Учетная практика определения себестоимости продаж

Так, статьей 3 Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" определены следующие требования, предъявляемые к учету: единообразию ведения учета; сопоставимости и достоверности учетной информации. Указанным законодательным актом установлено, что стоимость изготовления имущества включает "фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и иные затраты на его изготовление" [1, с. 21].

Таким образом, вышеназванным документом определены общие принципы формирования себестоимости продукции. Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определены статьи и элементы расходов, включаемых в себестоимость [2, с. 32]. Вместе с тем, в указанном документе отсутствует методика определения себестоимости реализованной продукции. Не освещен механизм формирования себестоимости продаж и в Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль. В частности, в данном документе отмечается, что "при определении прибыли от реализации товаров принимаются издержки, приходящиеся на фактически реализованные товары", при этом порядок расчета издержек на реализованную продукцию (работы, услуги) на предприятиях промышленности не установлен [3, с. 11].

Методика исчисления себестоимости продаж промышленных предприятий не определена и Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. Так, данным документом предусмотрено, что себестоимость продаж включает себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы и управленческие расходы, при этом механизм расчета себестоимости реализации и коммерческих расходов не установлен [4, с. 26].

Некоторую ясность по данному вопросу вносит механизм отражения реализации продукции, предусмотренный журнально-ордерной формой учета, а именно, в ведомости № 16 (отгрузка) "Учет реализации продукции (работ, услуг)" и ведомости № 16-а (оплата). В инструкции по заполнению данных ведомостей указано, что себестоимость реализованной продукции в разрезе ее видов определяется "путем умножения количества реализованной продукции на фактическую себестоимость единицы продукции" [5, с. 42].

Согласно сложившейся в Республике Беларусь практике учета распределение издержек между реализованной, отгруженной продукцией и остатком готовой продукции на конец месяца производится на основе удельного веса суммы себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца и себестоимости произведенной и возвращенной продукции в сумме остатка готовой продукции, произведенной и возвращенной продукции, выраженных в учетных ценах.

Представленный анализ учетной практики определения себестоимости продаж на предприятиях промышленности Республики Беларусь позволяет сформулировать следующие выводы:

- единый механизм исчисления себестоимости реализованной продукции законодательно не определен, что приводит к существенной вариации как величины себестоимости продаж, так и величины финансового результата;
- нарушается принцип сопоставимости учетной информации в рамках нескольких промышленных предприятий при сравнении себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), что делает невозможным получение правильной оценки финансовых результатов организаций;
- методики определения себестоимости продаж, применяемые на практике, не отвечают принципам оперативности, достоверности и сопоставимости;
- существует настоятельная необходимость гармонизации формирования себестоимости продаж продукции (работ, услуг) предприятий промышленности.

Международная практика определения себестоимости продаж

Следует отметить, что в международной практике учета также имеются существенные различия в методиках определения себестоимости продаж. Так, по исследованиям европейских ученых применение той или иной методики определения себестоимости продаж может приводить к вариации финансового результата более чем на 100 % [6, с. 9 - 10].

Учитывая развитие международного бизнеса, а в связи с этим необходимость гармонизации бухгалтерского учета и отчетности, многоцелевую направленность учета, при разработке методики исчисления себестоимости продаж следует руководствоваться нормами, принятыми в развитых зарубежных странах, международными стандартами учета и отчетности, различием задач пользователей учетной информации, национальными учетными традициями.

Согласно нормам многих развитых зарубежных стран при определении себестоимости продаж допускается применение как переменного, так и полного калькулирования. Первое предполагает включение условно-постоянных издержек без их распределения в себестоимость реализованной продукции; распределению подлежат только переменные затраты. В соответствии с принципами полного калькулирования на реализованную продукцию и остаток готовой продукции распределяются и переменные, и постоянные издержки. Сторонники учета полной себестоимости отмечают, что достоинством данного метода является корректная оценка стоимости запасов и себестоимости продаж. Определение же себестоимости продаж по принципам переменного калькулирования позволяет решать важнейшие задачи управления издержками, избежать зависимости величины себестоимости от правильности выбора баз распределения, учитывать закон поведения издержек в краткосрочном периоде.

При определении себестоимости продаж в развитых зарубежных странах выделяют следующие три элемента производственных затрат: прямые затраты материалов; прямые трудозатраты; производственные накладные расходы [7, с. 35].

В состав прямых затрат материалов включаются затраты материалов, расход которых был непосредственно связан с выпуском определенного вида продукции. Затраты, например, вспомогательных материалов, расход которых был обусловлен выпуском нескольких видов изделий включаются в состав производственных накладных расходов.

Прямые трудозатраты состоят из расходов на заработную плату основных производственных рабочих, труд которых связан с выпуском конкретного вида продукции. Заработная плата основных производственных рабочих, труд которых связан с выпуском сразу нескольких видов изделий, включается в состав производственных накладных расходов.

В условиях полного калькулирования себестоимость продаж на зарубежном промышленном предприятии включает прямо отнесенные затраты материалов и труда, а также распределенные производственные накладные расходы. По своему экономическому содержанию последние могут быть приравнены к понятию общепроизводственных расходов, применяемому в Республике Беларусь.

Общехозяйственные расходы в состав производственных в развитых зарубежных странах не включаются и относятся как затраты отчетного периода в общей сумме к себестоимости продаж без распределения.

Вызывает особый интерес практика установления плановой (или нормативной) ставки распределения производственных накладных расходов в развитых зарубежных странах. В целях снижения трудоемкости учетной работы и повышения оперативности бухгалтерской информации в развитых зарубежных странах по результатам прошлого года и с учетом ожидаемого объема производства планируется ставка поглощения накладных расходов [7, с. 110]. Причем может устанавливаться как единая ставка поглощения накладных расходов, так и цеховые ставки, предусматривающие списание накладных расходов на реализованную продукцию по цехам. В течение отчетного года накладные расходы включаются в себестоимость продаж по плановым (или нормативным) ставкам. Дефицит или избыток списанных накладных расходов по итогам года, как правило, относится на затраты отчетного года.

Проведенный анализ определения себестоимости продаж в зарубежных странах позволяет сформулировать следующие требования, которым должна отвечать методика формирования себестоимости реализованной продукции:

- оперативность и простота исчисления данного показателя;
- достоверность учетных данных;
- возможность реализации экономической зависимости издержек от объема производства, т.е. классификации издержек на переменные и постоянные;
- возможность применения данной методики как для решения управленческих задач, так и для целей составления финансовой отчетности и других видов отчетов.

Развитие методики определения себестоимости продаж в Республике Беларусь

Согласно действующему в Республике Беларусь плану счетов затраты на производство и реализацию продукции первоначально отражаются по местам их возникновения по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 43 "Коммерческие расходы" и других с последующим их списанием в дебет счета 20. Фактическая себестоимость готовой продукции формируется по дебету счета 40 "Готовая продукция", а фактическая себестоимость продаж списывается в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" с кредита счета 40.

Учитывая важность внедрения классификации издержек на условно-постоянные и переменные, рассмотрим экономическое содержание затрат, учитываемых на вышеназванных счетах.

На счете 20 отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), выпуск которой является основным видом деятельности согласно учредительным документам предприятия. Согласно инструкции по применению действующего плана счетов на предприятиях Республики Беларусь по дебету счета 20 отражаются "прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака". Остаток по данному счету на конец отчетного месяца показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет к указанному счету ведется в разрезе видов продукции (работ, услуг), детализация и открытие субсчетов определяется ассортиментом и номенклатурой производимой продукции, видами производств.

В состав прямых расходов, обусловленных выпуском продукции, включаются: стоимость сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей, топлива и энергии на технологические цели; заработная плата основных производственных рабочих; отчисления на социальные нужды, в фонд занятости; чрезвычайный налог с заработной платы основных производственных рабочих; амортизация производственного оборудования и другие статьи затрат.

Прямые расходы, которые непосредственно обусловлены выпуском продукции, списываются на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, и др. Значительная часть прямых затрат, находящая отражение по дебету счета 20, представляет собой переменные расходы.

Расходы вспомогательных производств включают расходы, связанные с выработкой электроэнергии; обеспечением инструментами, тарой; с ремонтными, транспортными и хозяйственными услугами. Они отражаются по дебету счета 23, а по окончании отчетного периода списываются в дебет счета 20 в части расходов на нужды основного производства. Затраты на выработку электроэнергии для нужд основного производства, транспортные услуги по своему характеру ближе к переменным расходам; затраты на ремонт, обеспечение инструментом, амортизация основных средств в цехах вспомогательных производств — к постоянным. Значит, по своему составу расходы вспомогательных производств включают как переменные, так и постоянные затраты.

К косвенным затратам, связанным с управлением и обслуживанием основного производства, относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, списываемые в дебет счета 20 с кредита счетов 25 и 26 соответственно.

Общепроизводственные расходы, отражаемые по счету 25, включают: расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; расходы по организации, обслуживанию и управлению производством и непроизводственные расходы, т.е. как переменные, так и условно-постоянные расходы.

В составе общехозяйственных расходов выделяют: расходы на управление; расходы по организации и обслуживанию производственно-хозяйственной деятельности, а также общехозяйственные непроизводительные расходы.

Представленный обзор статей затрат общехозяйственных расходов указывает на отсутствие связи между названными статьями и объемом производства, поэтому уместно их отнести к постоянным затратам.

На счете 28 формируется стоимость потерь от брака, которая выявляется как сумма превышения дебетовых оборотов над кредитовыми. В частности, на этом счете отражаются: стоимость окончательно забракованных полуфабрикатов, изделий, продукции (работ, услуг); стоимость материальных ценностей, испорченных при наладке оборудования сверхустановленных технологических норм; расходы, связанные с исправлением брака; расходы на гарантийный ремонт проданной продукции сверхустановленных норм в период гарантийного срока. Таким образом, расходы, находящие отражение по счету 28, по характеру связи с объемом производства можно отнести в группу постоянных затрат.

Счет 43 выделен для учета расходов, связанных с реализацией продукции, которые в соответствии с действующим порядком учета в конце отчетного периода списываются в дебет счета реализации. В состав коммерческих расходов включаются расходы по организации сбыта и транспортно-экспедиционные расходы. Часть коммерческих расходов являются переменными (например, затраты на погрузку, транспортировку, упаковку и др.), а часть - постоянными затратами (в частности, расходы на рекламу и др.).

Проведенный анализ издержек позволяет предложить следующую схему формирования себестоимости продаж.

Себестоимость реализованной продукции:

- переменные расходы, списываемые с кредита счета 40 "Готовая продукция";
- постоянные расходы, списываемые с кредита счетов 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", счета 28 "Брак в производстве"

+

Управленческие расходы, списываемые с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы"

+

Коммерческие расходы, списываемые с кредита счета 43 "Коммерческие расходы"

=

Себестоимость продаж

Формирование себестоимости продаж на предприятиях промышленности Республики Беларусь

Выводы

Представленная схема соответствует действующему порядку формирования себестоимости продаж, определенному в ф. № 2 "Отчет о прибылях и убытках" годовой бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь, а также подходам к исчислению операционной прибыли по формату себестоимости, изложенным в международных стандартах финансовой отчетности [8, с. 34].

Предложенная схема основана на разделении в учете затрат издержек на переменные и условно-постоянные. Так, предполагается, что по дебету счета 40 в течение месяца отражаются только переменные издержки, включающие прямые расходы, списываемые с кредита счета 20; часть затрат, списываемых с кредита счетов 23, 25, т.е. оценка готовой продукции по счету 40 производится только по переменным издержкам. Часть расходов, отраженных в течение месяца по дебету счетов 23, 25, являющихся постоянными, списывается по окончании месяца в дебет счета 46. Расходы, отраженные по счету 28, списываются по

окончании месяца как условно-постоянные в дебет счета 46. Так как на счетах 23, 25 отражаются как переменные, так и постоянные расходы, в учете необходимо открытие соответствующих субсчетов.

Представленный порядок определения себестоимости продаж позволит получить в бухгалтерии оценку динамики издержек в зависимости от изменения объема производства, что, в свою очередь, позволит обосновать ряд управленческих решений, касающихся безубыточности деятельности, установления цен, определения оптимальной структуры производства и других.

Для обеспечения оперативности получения себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) предлагается использовать линейную зависимость издержек от объема производства, рассчитанную по результатам прошлого месяца, в которой себестоимость определяется как сумма переменных и постоянных издержек. При этом величина переменных издержек рассчитывается как произведение переменных издержек на единицу и объема продукции в натуральном выражении.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" // Главный бухгалтер. - 2001. - №27. - С. 16-23.
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) // Главный бухгалтер. - 2002. - № 28. - С. 24 - 40.
3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль // Рэспубліка. - 2002. - 25 крас. - С. 9-16.
4. Порядок заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности // Национальная экономическая газета. Информбанк. - 2000. - № 8. - С. 22 - 29.
5. Папковская П.Я. Руководство по заполнению регистров журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. - Мн.: ООО "Информпресс", 1997. - 54 с.
6. Блейк Д., Ориол Амаг. Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. - М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. - 400 с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 560 с.
8. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: ИНФРА-М, 2002. - 456 с.