

УДК 657.471:681.7

**РАЗВИТИЕ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ
В ОПТИКО-МЕХАНИЧЕСКОМ ПРОИЗВОДСТВЕ****О.В. ГОЛОВАЧ***(Белорусский государственный экономический университет, Минск)*

Предложен состав статей материальных затрат для оптико-механических предприятий. На основе разработанной классификации изложена принципиально новая методика учета материальных затрат, предполагающая выделение субсчетов и аналитических счетов третьего порядка к синтетическим счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». Предложенная методика позволяет формировать в учете информацию как о величине экономического элемента «Материальные затраты», так и о величине условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат в себестоимости каждого вида оптико-механической продукции в разрезе выделенных статей калькуляции. Также описана методика учета материальных затрат по нормам и отклонениям от них. Методика нормативного учета материальных затрат основывается на комплексе разработанных взаимосвязанных первичных и сводных документов по учету материальных затрат.

Введение. Поиск резервов снижения затрат на производство оптико-механической продукции – один из возможных действенных источников экономического развития хозяйствующих субъектов рассматриваемой подотрасли. Материальные затраты занимают наибольший удельный вес в затратах на производство оптико-механической продукции (более 50 %). Следовательно, значительные резервы снижения себестоимости продукции кроются именно в повышении эффективности учета материальных затрат. Что и обуславливает актуальность и необходимость пересмотра методик учета материальных затрат и их калькулирования в себестоимости продукции на оптико-механических предприятиях республики.

Основная часть. Действующая система учета не предоставляет информацию не только о величине условно-постоянных материальных затрат в себестоимости конкретного оптико-механического изделия, но и об общей сумме материальных затрат в себестоимости, что ослабляет контроль за рациональным использованием материалов в производстве, а также может способствовать сокрытию хищения материалов и их технологически необоснованному расходованию.

Учету материальных затрат в промышленности уделено достаточное внимание в соответствующей литературе [1 – 11]. При этом особенности организации учета материальных затрат, присущие отдельным подотраслям промышленности и обусловленные спецификой технологии, не рассматриваются, что еще более актуализирует выбранную для исследования тему.

Учет затрат на соответствующих синтетических счетах (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т.д.) на промышленных, в том числе и на оптико-механических, предприятиях республики в настоящее время организован в разрезе калькуляционных статей, что обусловлено главным образом используемой методикой калькулирования себестоимости изготавливаемой продукции. Учет по элементам затрат на счетах бухгалтерского учета на промышленных предприятиях, как правило, не осуществляется. В целях принятия управленческих решений и для целей составления статистической отчетности величина каждого элемента затрат на производство определяется расчетным путем посредством выделения сумм затрат, относящихся к соответствующему элементу, из учетных по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и т.д. затрат на производство продукции в разрезе статей калькуляции. Выполнение указанных действий значительно повышает трудоемкость учетных работ. В связи с чем система учета затрат на производство должна быть организована таким образом, чтобы в ее рамках наряду с информацией о произведенных затратах на производство продукции в разрезе статей калькуляции, необходимой для калькулирования себестоимости продукции, формировались данные об осуществленных затратах в разрезе экономических элементов без выполнения дополнительных учетных работ. Для ее организации необходимо, чтобы состав и содержание статей калькуляции были гармонизированы с составом и содержанием экономических элементов.

Исходя из сказанного следует вывод о том, что используемые калькуляционные статьи материального характера должны:

- во-первых, предоставлять информацию об условно-переменных и условно-постоянных материальных затратах в себестоимости произведенной продукции в разрезе их основных видов исходя из технологических особенностей производства;
- во-вторых, позволять формировать данные о величине экономического элемента «Материальные затраты» без осуществления дополнительных учетных работ.

С учетом указанных требований предлагается следующий состав статей материальных затрат для оптико-механических предприятий республики для калькулирования себестоимости продукции:

1) *основного производства:*

- условно-переменные материальные затраты основного производства;
- условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств;
- условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения;
- условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения;

2) *вспомогательного назначения:*

- условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств;
- условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения;
- условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения.

На всех рекомендуемых статьях материальные затраты аккумулируются за вычетом стоимости возвратных отходов. В целях роста достоверности отражения условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат, повышения информативности и функциональности поступающих данных о затратах и себестоимости продукции (предполагающего аккумуляцию затрат на соответствующих счетах как в разрезе статей калькуляции, так в разрезе экономических элементов) с учетом особенностей оптико-механического производства, разработанной классификации материалов и статей материальных затрат рекомендована методика синтетического и аналитического учета материальных затрат для оптико-механических предприятий республики, предполагающая внедрение следующих рекомендаций в действующую на данных субъектах хозяйствования методику учета материальных затрат:

1) введение аналитических счетов к используемым на оптико-механических предприятиях субсчетах счета 10 «Материалы» в соответствии с разработанной классификацией материалов для рассматриваемой подотрасли;

2) введение пяти субсчетов к каждому счету учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», представляющих собой экономические элементы;

3) введение аналитических счетов третьего порядка к выделенным субсчетам счетов учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», представляющих собой статьи калькуляции.

К каждому счету учета затрат на производство 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» вводятся пять субсчетов:

- 1 «Материальные затраты» (20-1, 23-1, 25-1, 26-1, 28-1);
- 2 «Расходы на оплату труда» (20-2, 23-2, 25-2, 26-2, 28-2);
- 3 «Отчисления на социальные нужды» (20-3, 23-3, 25-3, 26-3, 28-3);
- 4 «Амортизация основных средств и нематериальных активов» (20-4, 23-4, 25-4, 26-4, 28-4);
- 5 «Прочие затраты» (20-5, 23-5, 25-5, 26-5, 28-5).

Статьи калькуляции рекомендуется выделить в качестве аналитических счетов третьего порядка. В соответствии с разработанной классификацией статей материальных затрат к первому субсчету «Материальные затраты» соответствующих счетов целесообразно использовать следующие аналитические счета третьего уровня:

- к субсчету 20-1 «Материальные затраты»:

- 20-1-1 «Условно-переменные материальные затраты основного производства»;
- 20-1-2 «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств»;
- 20-1-3 «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения»;
- 20-1-4 «Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения»;

- к субсчету 23-1 «Материальные затраты»:

- 23-1-1 «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств»;
- 23-1-2 «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения»;
- 23-1-3 «Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения»;

- к субсчету 25-1 «Материальные затраты»:

- 25-1-1 «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения»;

- к субсчету 26-1 «Материальные затраты»:

- 26-1-1 «Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения»;

- к субсчету 28-1 «Материальные затраты»:

- 28-1-1 «Условно-переменные материальные затраты по исправлению брака»;
- 28-1-2 «Условно-переменные материальные затраты основного производства»;
- 28-1-3 «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств»;
- 28-1-4 «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения».

К четырем оставшимся субсчетам счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» аналитические счета третьего порядка рекомендуется открывать по аналогичной методике.

Согласно предлагаемой методике условно-переменные материальные затраты на производство основных видов продукции непосредственно относятся в дебет первого субсчета счета 20 «Основное производство» по статье калькуляции «Условно-переменные материальные затраты основного производства» по соответствующим аналитическим счетам в разрезе изделий (заказов), видов деятельности и подразделений; на производство продукции, выполнение работ и услуг вспомогательного назначения – в дебет первого субсчета счета 23 «Вспомогательные производства» по статье калькуляции «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств» по соответствующим аналитическим счетам в разрезе изделий (заказов), видов деятельности и подразделений.

Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного и общехозяйственного назначения предварительно собираются по дебету первого субсчета соответственно счета 25 «Общепроизводственные расходы» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения» и счета 26 «Общехозяйственные расходы» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения». Условно-постоянные материальные затраты по функционированию вспомогательных производств могут сразу относиться в дебет первого субсчета счета 23 «Вспомогательные производства» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения» с использованием соответствующих аналитических счетов. Общепроизводственные расходы, таким образом, будут учитываться на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе подразделений.

Условно-постоянные материальные затраты, собранные по дебету первого субсчета счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье калькуляции «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения» в разрезе подразделений, распределяются между видами производимой продукции пропорционально условно-переменным затратам, собранным на субсчете 1 «Материальные затраты» по калькуляционной статье:

- «Условно-переменные материальные затраты основного производства» счета 20 «Основное производство» – для отнесения общепроизводственных расходов на затраты по производству основной продукции;
- «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств» счета 23 «Вспомогательные производства» – для отнесения общепроизводственных расходов на затраты по производству продукции, оказанию услуг, выполнению работ вспомогательного назначения;
- «Условно-переменные материальные затраты по исправлению брака», «Условно-переменные материальные затраты основного производства» и «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств» счета 28 «Брак в производстве» – для отнесения части общепроизводственных расходов на себестоимость забракованной основной и вспомогательной продукции.

Для распределения общепроизводственных расходов, в том числе материальных затрат, между видами производимой основной и вспомогательной продукции рекомендуется составлять разработочную таблицу определения коэффициентов распределения по каждому субсчету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе подразделений и разработочную таблицу определения сумм общепроизводственных расходов в разрезе элементов, относимых на каждое изделие по подразделениям.

Распределенные условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения каждого структурного подразделения предприятия списываются с кредита субсчета № 1 «Материальные затраты» счета 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет субсчета № 1 «Материальные затраты» счета:

- 20 «Основное производство» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения» в разрезе изделий, видов деятельности и подразделений;
- 23 «Вспомогательные производства» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения» в разрезе изделий, видов деятельности и подразделений;
- 28 «Брак в производстве» по калькуляционной статье «Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения».

Материальные затраты по исправлению брака, относимые как потери от брака, списываются с кредита первого субсчета счета 28 «Брак в производстве» в дебет аналогичного субсчета счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим аналитическим счетам в разрезе производимой продукции и структурных подразделений.

Материальные затраты общехозяйственного назначения, собранные на первом субсчете счета 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются между видами производимой продукции по аналогичной методике, используемой для распределения общепроизводственных расходов, т.е. пропорционально условно-переменным материальным затратам, собранным на первом субсчете счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Общехозяйственные расходы включаются в себестоимость вспомогательной продукции в случае ее реализации.

Для распределения общехозяйственных расходов, в том числе материальных затрат, между видами производимой основной и вспомогательной продукции также рекомендуется составлять разработочную таблицу определения коэффициентов распределения по каждому субсчету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и разработочную таблицу определения сумм общехозяйственных расходов в разрезе элементов, относимых на каждое изготавливаемое изделие по подразделениям, аналогичные по форме разработочным таблицам, используемым для распределения общепроизводственных расходов.

Материальные затраты вспомогательных производств, связанные с выполнением работ и оказанием услуг основным цехам предприятия, собранные на первом субсчете счета 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим аналитическим счетам, распределяются между видами производимой продукции в разрезе подразделений пропорционально объему выполненных работ или оказанных услуг основным производствам. Распределение затрат вспомогательных производств по выполнению работ и оказанию услуг основным цехам рекомендуется осуществлять при помощи разработочной таблицы определения коэффициентов распределения затрат вспомогательных производств и разработочной таблицы определения сумм затрат вспомогательных производств в разрезе элементов, относимых на каждое изготавливаемое изделие в разрезе подразделений.

Распределенные таким образом условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств относятся с кредита субсчета № 1 «Материальные затраты» по статье калькуляции «Условно-переменные материальные затраты вспомогательных производств» по соответствующим аналитическим счетам счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет субсчета № 1 «Материальные затраты» счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим калькуляционным статьям в разрезе видов продукции и подразделений.

Аналогичным образом условно-постоянные материальные затраты вспомогательных производств относятся с кредита субсчета № 1 «Материальные затраты» по статье калькуляции «Условно-постоянные затраты общепроизводственного назначения» счета 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим аналитическим счетам в дебет субсчета № 1 «Материальные затраты» счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим калькуляционным статьям в разрезе видов продукции и подразделений.

Учет всех остальных видов затрат (затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов, прочих затрат), связанных с производством продукции основного и вспомогательного назначения, функционированием и управлением цехов основного и вспомогательного производства, управлением предприятием в целом рекомендуется осуществлять по методике, аналогичной рассмотренной для учета условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат с использованием выделенных автором второго-пятого субсчетов к синтетическим счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» в разрезе соответствующих аналитических счетов.

Условно-постоянные затраты, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» по субсчетам (2 «Расходы на оплату труда», 3 «Отчисления на социальные нужды», 5 «Прочие затраты»), распределяются пропорционально прямым условно-переменным затратам, собранным на аналогичных субсчетах счетов основного и вспомогательного производства (20, 23, 28). Амортизация основных средств и нематериальных активов, учтенная на субсчете 4 «Амортизация основных средств и нематериальных активов» счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», распределяется пропорционально условно-переменным материальным затратам, так как материальные затраты занимают в оптико-механическом производстве наибольший удельный вес в затратах на производство и в себестоимости произведенной продукции. Затраты вспомогательных производств по оказанию услуг и выполнению работ основным цехам, собранные на счете 23 «Вспомогательные производства» по соответствующим субсчетам, распределяются пропорционально прямым затратам, собранным на аналогичных субсчетах счета учета затрат на производство основной и вспомогательной продукции (20, 23).

Ученные с помощью рекомендуемой методики условно-переменные и условно-постоянные материальные затраты на синтетических счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» являются основой для калькулирования фактической себестоимости произведенной основной и вспомогательной продукции.

Для контроля за использованием материалов в производстве по нормам, предусмотренным конструкторско-технологической документацией, на оптико-механических предприятиях следует применять нормативно-показный вариант нормативного метода учета затрат на производство. Для его внедрения в практику работы рассматриваемых субъектов хозяйствования усовершенствован ряд учетно-технологических и первичных документов по отпуску материалов в производство (ведомость материалов, лимитно-заборная карта, требование на отпуск материалов), разработан состав причин и виновников изменений норм и отклонений от норм расхода материалов для оптико-механических предприятий. Также предложен материальный отчет подразделения об использовании материалов на производство продук-

ции, составляемый в разрезе аналитических счетов учета затрат на производство (изделий) по каждому виду основного сырья и основных материалов, используемых в оптико-механическом производстве.

Материальный отчет подразделения об использовании материалов на производство продукции позволяет, таким образом, получить информацию о стоимости фактически израсходованных цехом материалов на производство продукции в разрезе аналитических счетов учета затрат, складывающегося из стоимости использованных материалов: по нормам, установленным конструкторско-технологической документацией на отчетный период; в связи с отклонением от норм в целом, в том числе за счет количества и цен, в разрезе причин и виновников; в связи с изменением норм в целом, в том числе за счет количества и цен, в разрезе причин и виновников. В дополнение по каждому структурному подразделению предприятия должен формироваться материальный отчет об использовании материалов на производственно-управленческие нужды подразделения по каждому виду материалов, аналогичный по форме составлению материальному отчету подразделения об использовании материалов на производство продукции и отражающий величину условно-постоянных материальных затрат общепроизводственного и общехозяйственного назначения.

Отчеты обобщают информацию, содержащуюся в лимитно-заборных картах и требованиях на отпуск материалов в производство. Составление указанных документов повысит действенность оперативного контроля результатов использования материалов в производстве, так как перерасход (экономия) материалов по весу при обработке данных в бухгалтерии может быть нивелирован в стоимостном измерении за счет разницы в ценах заменяемого и заменяющего материала (в случае его замены), заменяемого материала и отходов (в случае использования отходов вместо полноценных материалов) и т.д. В результате отклонения фактического расхода материалов от нормативного не могут быть подвергнуты тщательному анализу и определены конкретные причины и виновники их возникновения, что в настоящее время позволяет скрывать различного рода злоупотребления при использовании материалов на производство оптико-механической продукции.

Заключение. Проведённое исследование позволило определить статьи материальных затрат для калькулирования себестоимости продукции, выделить субсчета и аналитические счета к синтетическим счетам учета на производство (20, 23, 25, 26, 28) и сформировать методику отражения на них материальных затрат для оптико-механических предприятий. В результате предложенная методика учёта затрат, в том числе материальных, предполагает одновременный учет затрат на соответствующих счетах (20, 23, 25, 26, 28) как в разрезе экономических элементов, так и в разрезе статей калькуляции. Это позволит без выполнения дополнительных учетных работ формировать в учете информацию как о величине экономических элементов (в частности элемента «Материальные затраты»), так и о величине затрат в себестоимости продукции, учтенных в постатейном разрезе, что значительно сократит трудоемкость учетных работ и повысит информативность системы учета с точки зрения принятия управленческих решений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет: учеб. / А.С. Бакаев [и др.]; под общ. ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы, 2002. – 719 с.
2. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / В.Ф. Бабына [и др.]; под общ. ред. В.Ф. Бабыны. – Минск: Выssh. shk., 2002. – 304 с.
3. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: ФУАинформ, 2004. – 741 с.
4. Кашаев, А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях / А.Н. Кашаев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 191 с.
5. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: учеб. / В.Э. Керимов. – 4-е изд., изм. и доп. – М.: Издат.-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2004. – 580 с.
6. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учеб. / В.Э. Керимов. – М.: Издат.-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2005. – 484 с.
7. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н.Галанина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 798 с.
8. Кузьминский, А.Н. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 200 с.
9. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет в промышленности: учеб. пособие / Н.И. Ладутько. – Минск: Книжный дом, 2005. – 688 с.
10. Новиченко, П.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности / П.П. Новиченко, И.М. Рендухов. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 224 с.
11. Стражева, Н.С. Бухгалтерский учет: учеб.-метод. пособие / Н.С. Стражева, А.В. Стражев. – 11-е изд., перераб. и доп. – Минск: Книжный дом, 2005. – 608 с.

Поступила 27.09.2007