

2. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987.-288 с.
3. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А. Белобородова, В.Т. Слабинский и др.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 1989.-279 с.
4. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирования в промышленности / П.С. Безруких, А.Н. Камаев, И.П. Комисарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 233 с.

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВОМ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ ПОСРЕДСТВОМ АВС-АНАЛИЗА**

*Автор: Дывень Ю.Г., студентка 4 курса*

*Научный руководитель: Е.В. Тычкова*

*Гомельский государственный технический университет имени П.О. Сухого*

Одним из условий увеличения прибыли предприятия является снижение себестоимости выпускаемой продукции. Поэтому вопросы управления затратами являются весьма актуальными для предприятий.

Большое значение в поиске путей снижения себестоимости продукции имеет выявление и сокращение затрат прямо не связанных с процессом производства. К таким расходам относят затраты на организацию и управление производством. Их удельный вес в себестоимости весьма значителен. Следовательно, их увеличение приводит к повышению себестоимости, а это, в свою очередь, влияет на величину прибыли.

Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции, работ, услуг устанавливается методикой, принятой учетной политикой предприятия.

Существенным недостатком применяемых в настоящий момент методов является неточное распределение накладных затрат по видам выпускаемой продукции.

Методические рекомендации Министерства промышленности Республики Беларусь дают предприятиям множество вариантов распределения общецеховых и общехозяйственных расходов по видам продукции. Они могут распределяться по видам продукции пропорционально:

- основной заработной плате производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- прямым затратам;
- сметным (нормативным) ставкам;
- объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах;
- маргинальному доходу [3].

Применение пропорционального распределения затрат относительно любой из вышеперечисленных баз является приближением и искажает истинную себестоимость объектов учета, но в свою очередь является наиболее простым и удобным методом при ведении бухгалтерского и финансового учета.

Реально в деятельности предприятия всегда существует непропорциональное поглощение затрат разными продуктами. Наиболее емкими оказываются продукты с наименьшим объемом и наибольшей сложностью из всей продуктовой группы. При применении традиционных методов учёта они оказываются недооцененными из данной продуктовой группы. Напротив, наименее емкими оказываются продукты с наибольшим объемом и наименьшей сложностью. При применении традиционных методов учёта они оказываются переоцененными из данной продуктовой группы. При этом искажение себестоимости является пропорциональным доле накладных расходов в общей структуре затрат.

Рассмотрим процесс распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов на примере главных цехов ГЛЗ «Центролит». В главных цехах РУП ГЛЗ «Центролит» производится чугунное литьё различной номенклатуры. Необходимые данные об этих подразделениях представлены в таблице 1.

Таблица 1. Данные из плановой калькуляции себестоимости производства чугунного литья на IV квартал 2004 года по главным подразделениям завода

	Цех №1	Цех №3	Цех №4	Цех№5
Зарботная плата основных рабочих	156440,7	157103,5	32361,8	61336,6
Общепроизводственные расходы				1194036,7
Общехозяйственные расходы				855984,1

Так как, учетной политикой данного предприятия установлено, что косвенные расходы распределяются между видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих, занятых в основном производстве, то доля общепроизводственных расходов, относимая на конкретный вид продукции, составляет  $\frac{1194036,7}{407242,6} \cdot 100 = 293,2 \%$ . Аналогично находится доля общехозяйственных расходов:  $\frac{855984,1}{407242,6} \cdot 100 = 210,2 \%$ .

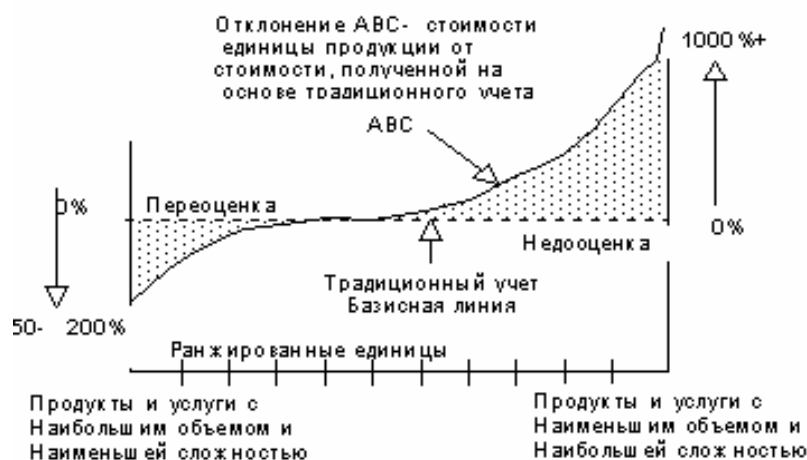
Распределение косвенных расходов по цехам представлено в таблице 2:

Таблица 2. Распределение косвенных расходов РУП ГЛЗ «Центролит» по цехам

Подразделения завода	Зарботная плата рабочих, занятых в основном производстве, тыс. руб.	Удельный вес косвенных расходов, %	Сумма косвенных затрат на изделия, тыс. руб.
1	2	3	гр.4=гр.2*гр.3/100
Общепроизводственные расходы			
Цех №1	156440,7	293,2	458684,669
Цех №3	157103,5	293,2	460628,0008
Цех №4	32361,8	293,2	94884,9086
Цех№5	61336,6	293,2	179839,1216
Итого	407242,6		1194036,7
Общехозяйственные расходы			
Цех №1	156440,7	210,2	328823,045
Цех №3	157103,5	210,2	330216,1858
Цех №4	32361,8	210,2	68021,33728
Цех№5	61336,6	210,2	128923,5319
Итого	407242,6		855984,1

Полученные затраты на чугунное литьё по плану сравниваются с их фактическими значениями и определяются отклонения фактических затрат от плановых.

Таким образом, при традиционном подходе суммарные накладные расходы не искажаются, происходит лишь перераспределение себестоимости между группой с наименьшим объемом и большей сложностью (цех №4) - недооцененной группой и группой с наибольшим объемом и меньшей сложностью (цеха №1, №3, №5) - переоцененной группой, как изображено на рисунке 1. Т.к. ценообразование на предприятии происходит на основе метода «себестоимость плюс наценка», то по недооцененной группе продуктов могут быть убытки, а по переоцененным продуктам - низкий оборот ввиду завышенной цены продажи и того, что у конкурентов, рассчитывающих себестоимость корректным способом, цены устанавливаются ниже.



**Рисунок 1. Иллюстрация эффекта искажения себестоимости при традиционном подходе**

Поэтому необходимо использовать более сложные корректные модели распределения или установления причинно-следственной связи между затратами и продуктами.

Наиболее корректные схемы распределения накладных расходов можно разработать на основе описания функциональной деятельности организации, а конкретно, на основе детального описания бизнес-процессов. Такой подход калькулирования себестоимости называют пооперационным исчислением себестоимости - ABC-метод. [2].

Управленческий учет затрат по функциям (activity-based costing - ABC) является одним из новых направлений реформирования отечественного бухгалтерского учета на пути его адаптации к международным стандартам в условиях развития рыночных отношений [4].

Теоретическая основа метода ABC заключается в наблюдении, что у предприятия в распоряжении находится определенный объем ресурсов, используемых в производственном процессе и позволяющих осуществлять производственные функции. Все виды ресурсов характеризуются затратами на них, которые распределяются сначала на отдельные функции пропорционально объему потребления этих ресурсов. Для этого суммируются издержки каждого центра затрат по конкретной функции. Затем издержки по каждой функции относят на носители затрат. Носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), конкретный клиент, заказ. Носитель затрат включает, соответственно, приходящуюся на него долю затрат каждого центра по всем производственным операциям. Отсюда следует, что такое распределение основано на причинно-следственной связи затрат с обуславливающими их факторами [1].

Новая методика учета затрат обеспечивает более эффективное отнесение затрат на выпускаемую продукцию. Поэтому учет затрат по функциям должен подтверждаться отражением функциональной группировки затрат на счетах бухгалтерского учета. Для этой цели необходимо открыть к счетам, отражающим общепроизводственные и общехозяйственные расходы, субсчета первого порядка, аккумулирующие затраты по сферам деятельности.

В существующем плане счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь разные сферы деятельности находят отражение на одних и тех же счетах, создавая трудности систематизации и анализа затрат по сферам деятельности. Для устранения этого недостатка в новой системе к счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» можно открыть субсчета, отражающие сферы деятельности:

1 - Производство, 2 - Подготовка и освоение производства, 3 - Научно-техническая деятельность, 4 - Обслуживание производственного процесса, 5 - Содержание зданий, сооружений. 6 - Охрана труда и социальная защита, 7 - Управление производством. На счете 26 дополнительно открыть субсчета 8 - Охрана окружающей среды и 9 - Управле-

ние кадрами. Для отражения функций можно открыть субсчета второго уровня. Например: на счете 26/4/2 будут отражаться общехозяйственные расходы для сферы деятельности «Обслуживание производственного процесса» и функции «Внутризаводское перемещение грузов» [4].

Распределим накладные расходы на каждый вид литья (на единицу и в общей сумме), используя систему ABC. Необходимые данные об объемах производства и затратах на различные виды деятельности (функции) представлены в таблице 3.

Таблица 3. Объем производства и затраты на производство чугунного литья на четвёртый квартал 2004 года по цехам завода

	Цех №1	Цех №3	Цех №4	Цех №5	Итого
1	2	3	4	5	6
1. Объем производства, тн.	1301	1411	321	1598	4631
2. Машино-час на 1 изделие	0,16	0,15	0,64	0,14	
3. Трудо-час на 1 изделие	0,32	0,31	1,28	0,28	
4. Время работы оборудования, ч	209	217	206	220	852
5. Время работы основных производственных рабочих, ч	418	434	411	440	1703
6. Численность основных рабочих, чел.	14	15	16	21	66
7. Количество отпусков материалов в производство	30	35	15	40	120
1	2	3	4	5	6
8. Накладные расходы по специфическим функциям, тыс. руб.:					
Имеющие отношение к объему производства					512505,1
Имеющие отношение к расходам по оплате труда					559096,6
Имеющие отношение к расходам материалов					978419,1
Всего НР					2050020,8

Из определения системы ABC следует, что необходимо рассчитать специальные ставки для распределения НР, связанных с каждой функцией (объемом производства, с закупками и наладкой оборудования), на основе потребности продукции в этих функциях (видах деятельности) (табл. 4):

Таблица 4. Ставки для распределения НР по специфическим функциям

Ставка НР	Расчет	Пояснение
Ставка НР по объему пр-ва, тыс. руб./маш-ч	$512505,1/852=601,5$	Для НР, связанных с объемом производства, причинно-следственным фактором затрат будет объем производства, выраженный в машино- или трудо-часах
Или: тыс. руб./тр-ч	$512505,1/1703=300,9$	
Ставка НР по расходам материалов, тыс. руб./1 отпуск	$559096,6/120=4659,1$	Для НР, связанных с функцией расхода материалов, причинно-следственным фактором затрат будет общее количество отпусков материалов в производство
Ставка НР по оплате труда, тыс. руб./1 чел.	$978419,1/66=14824,5$	Для НР, связанных с функцией по оплате труда, причинно-следственным фактором затрат будет общая численность рабочих

Применим найденные ставки (табл. 5):

Таблица 5. Распределение накладных расходов на каждый вид литья (на единицу и в общей сумме) по ABC - методу

	Цех №1	Цех №3	Цех №4	Цех №5
1.НР по объему производства, тыс. руб./ед.	96,3 (0,16*601,5 или 0,32*300,9)	90,2 (0,15*601,5 или 0,31*300,9)	384,8 (0,64*601,5 или 1,28*300,9)	84,2 (0,14*601,5 или 0,28*300,9)
2.НР по закупкам, \$/ед.	107,4 (30*4659,1/1301)	115,6 (35*4659,1/1411)	217,7 (15*4659,1/321)	116,6 (40*4659,1/1598)
3.НР по оплате труда, тыс. руб./ед.	159,5 (14*14824,5/1301)	157,6 (15*14824,5/1411)	738,9 (16*14824,5/321)	194,8 (21*14824,5/1598)
Итого НР на 1 изделие, тыс. руб./ед.	363,2	363,4	1341,4	395,6
Совокупные НР, распределенные на годовой объем производства, тыс. руб.	472523,2	512757,4	430589,4	632168,8
Итого НР:	2050020,8 (472523,2+512757,4+430589,4+632168,8)			

Система ABC использует множество факторов издержек в качестве баз распределения, в то время как традиционные системы учета имеют тенденцию использовать максимум две базы распределения затрат. Поэтому ставки факторов издержек в системе ABC более связаны с причинами возникновения накладных расходов. В нашем случае система ABC использует три базы распределения (часы работы оборудования или часы работы основных производственных рабочих, количество отпусков материалов в производство и численность основных рабочих), в то время как традиционная система использует одну базу распределения (заработную плату основных производственных рабочих). Себестоимость продукции, полученную с использованием каждой из систем, выпишем для сравнения в таблицу 6:

Таблица 6. Сопоставление результатов применения различных методов учёта накладных расходов

	Традиционная система	Система ABC
Цех №1	605,3	363,2
Цех №3	560,5	363,4
Цех №4	507,5	1341,4
Цех №5	193,2	395,6

По традиционной системе учета затрат себестоимость крупносерийной продукции цехов №1, №3 и №5 практически равна себестоимости мелкосерийной продукции цеха №4. Причина заключается в том, что все накладные расходы относятся на себестоимость изделий пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Следовательно, накладные расходы на единицу литейной продукции будут распределены (на базе заработной платы) одинаково, как на единицу продукции цехов №1, №3 и №5, так и на единицу продукции цеха №4.

Сопоставление результатов применения двух систем оценки себестоимости продукции показывает, что традиционная система в целом завышает себестоимость крупносерийной

продукции по сравнению с мелкосерийной. Причина этого заключается в том, что, несмотря на то обстоятельство, что крупносерийные продукты потребляют в 4 раза больше часов, чем мелкосерийные, расход материалов для производства крупносерийных продуктов практически втрое превышает расход материалов для производства мелкосерийных (соответственно 30, 35 и 40 отпусков по сравнению с 15 отпусками), а численность основных рабочих лишь в 1,5 раза больше, чем в случае с мелкосерийным продуктом (21 человек по сравнению с 16, а в цехах №1 и №3 даже меньше). Традиционные системы учета, основанные на показателях, связанных с оплатой основных рабочих, игнорируют эти различия в относительном потреблении накладных расходов. В результате себестоимость крупносерийных продуктов завышается, а себестоимость мелкосерийных, наоборот, занижается.

Система ABC признает различия в относительном потреблении вводимых ресурсов и прослеживает соответствующее их количество вплоть до каждого продукта. В результате в отчетности отражаются более высокие производственные затраты на мелкосерийный продукт, поскольку последний потребляет большее количество не связанных с объемом производства вводимых ресурсов. А при использовании в качестве базы распределения показателей, связанных только с заработной платой основных рабочих, на крупносерийные продукты будет распределена чрезмерно высокая доля затрат. Крупносерийные продукты в этом случае как бы «субсидируют» мелкосерийные, забирая на себя часть «чужих» затрат. Предприятие может принять неверное решение относительно номенклатуры производства, расширив производство мелкосерийных продуктов за счет крупносерийных.

#### **Литература:**

1. Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учёта и калькулирования себестоимости. // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. №6.
2. Ковалев С. Функционально-стоимостной анализ бизнес-процессов.
3. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, товаров (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь. - Мн.: РУП «Пром-печать», 2004. — 340с.
4. Моисеева О.Л. Методика и организация ведения управленческого учёта затрат по функциям. // Бухгалтерский учёт и анализ. 2005. №11. с. 11.

## **ВАРИАНТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Автор: Тарновская Инга Григорьевна*

*Научный руководитель: И.А.Веремеева*

*Государственное учреждение высшего профессионального образования  
«Белорусско-Российский университет»*

С развитием рыночных отношений в экономике изменяется и подход к постановке бухгалтерского учета. Сущность такого подхода заключается в том, что на основе установленных государством правил ведения бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных задач.

Учетная политика организации – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Она является одним из первых документов, который подлежит контролю со стороны проверяющих органов. Так, пп. 42 и 48.2 Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденной постановлением МНС Республики Беларусь от 29.12.2003 № 124 (с изменениями и дополнениями), установлено, что проверяющие на начальной стадии проверки уточняют наличие учетной политики, а также соответствует ли она Закону Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХП «О бухгалтерском учете и отчетности» (в редакции Закона Республики Беларусь от 25.06.2001 № 42-3) и соблюдается ли она плательщиком (иным обязанным лицом).