

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПЕРЕМЕННЫХ И ПОСТОЯННЫХ РАСХОДОВ**

Необходимость усиления управленческих функций учета требует повышения аналитической значимости бухгалтерской информации, отражающей затраты на производство и реализацию продукции. Одним из направлений совершенствования учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на предприятиях промышленности Республики Беларусь является введение в бухгалтерскую систему классификации издержек на переменные и условно-постоянные, создающей возможность адекватного сравнения рентабельности отдельных видов продукции, обеспечения правильного планирования объема производства и оптимального ассортимента выпуска изделий, обоснования ряда управленческих решений, касающихся выбора технологии производства, закупки полуфабрикатов и других аспектов управления.

К переменным издержкам относят затраты, величина которых изменяется прямо пропорционально объему производства (например, сырье и материалы, топливо и энергия на технологические нужды, заработная плата основных производственных рабочих и др.). Под условно-постоянными понимаются затраты, величина которых не зависит от изменения объема производства продукции, в частности, расходы, связанные с управлением производством, предприятием, содержанием административных зданий и др.

Данная классификация издержек уже получила развитие в практике управленческого учета ряда развитых зарубежных стран и нашла свое отражение в исследованиях современных отечественных и российских авторов, таких, как Т. П. Карпова, М. А. Вахрушина, Д. А. Панков. Вместе с тем следует отметить, что практические вопросы применения рассматриваемой классификации в учете затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) освещены в недостаточной степени.

Введение классификации издержек на переменные и условно-постоянные в отечественный учет предполагает изучение вопросов их отражения в составе элементов затрат. В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), введенными в действие с 01.03. 1998 г. с учетом последующих изменений и дополнений, затраты, образующие себестоимость, группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Рассмотрим более детально состав каждого элемента. Необходимо подчеркнуть, что, по мнению автора, отнесение той или иной статьи каждого элемента затрат к переменным или постоянным издержкам носит условный характер, который вызван отраслевой спецификой, особенностями конкретных условий производств, технологии и рядом других факторов.

В элемент "Материальные затраты" включается стоимость приобретаемых сырья и материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, природного сырья, приобретаемого топлива, покупной энергии всех видов, платежи предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду в пределах установленных лимитов, суммы налога за переработку нефти и нефтепродуктов.

Стоимость приобретаемых со стороны сырья и материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, входящих в состав и образующих основу вырабатываемой продукции или являющихся необходимым компонентом при ее изготовлении (проведении работ, оказании услуг), относятся к переменным издержкам. Следует отметить, что в ряде отраслей и производств, например, в нефтеперерабатывающей и химической отраслях, сырье и материалы расходуются не на конкретный вид продукции, а на группу изделий, их распределение производится на основе условного, нормативного или коэффициентного метода. В этом случае их правильнее считать переменными, измеряя объем производства в условно-натуральных единицах.

Стоимость покупных материалов, расходуемых в процессе производства в целях обеспечения нормального технологического процесса, для упаковки продукции, представляет собой переменные издержки.

К условно-постоянным издержкам в составе элемента "Материальные затраты" следует относить стоимость покупных материалов, расходуемых на содержание и ремонт зданий, сооружений, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, предметов проката, износ инвентаря, инструментов, приспособлений, приборов, лабораторного оборудования, средств индивидуальной защиты и др.

Стоимость покупных материалов, расходуемых на проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, является смешанной по своему составу. Если объем производства представить в отработанных машино-часах, то названная статья затрат в большей своей части ближе к переменным издержкам.

Стоимость выполняемых сторонними организациями и предпринимателями отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, входящая в состав работ и услуг производственного характера, относится к переменным издержкам. Стоимость проводимых сторонними организациями испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, осуществляемого контроля за соблюдением технологических процессов, ремонта основных производственных средств, а также затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы по подготовке и освоению производства новых видов продукции и технологических процессов представляют собой условно-постоянные издержки. Транспортные услуги, выполняемые сторонними организациями по перевозкам внутри предприятия, объем которых в значительной мере определяется объемом производства продукции, с той или иной степенью условности уместно отнести к переменным издержкам.

Отчисления на покрытие затрат по геологоразведочным и геологопоисковым работам, затраты и оплата работ по рекультивации земель, осуществляемые специализированными предприятиями, представляют собой условно-постоянные издержки.

К переменным издержкам в составе стоимости природного сырья следует отнести плату за древесину, отпускаемую на корню, другие природные ресурсы.

Стоимость приобретаемого со стороны топлива и покупной энергии всех видов, расходуемых непосредственно в связи с выпуском продукции, представляет собой переменные издержки. Если приобретаемое топливо и покупная энергия всех видов используется на отопление производственных зданий, общепроизводственные и общехозяйственные нужды, то указанные потребляемые ресурсы уместно рассматривать как условно-постоянные издержки.

К условно-постоянным издержкам также относится стоимость потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов как статей, не зависящих от объема производства продукции.

Платежи предприятий за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду, суммы налога за переработку нефти и нефтепродуктов как непосредственно обусловленные объемом производства продукции включаются в состав переменных издержек.

Таким образом, элемент "Материальные затраты" разнороден по своему составу и включает как переменные, так и постоянные издержки. Состав указанного элемента представлен в таблице.

В элементе "Расходы на оплату труда" находят отражение выплаты по заработной плате, исчисленные на основе сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда,

Таблица. Состав материальных затрат в разрезе переменных и постоянных расходов\*

Статья материальных затрат	Переменные расходы	Постоянные расходы
Стоимость покупных сырья и материалов	Сырье и материалы, входящие в состав вырабатываемой продукции или являющиеся необходимым компонентом при ее изготовлении; материалы для упаковки продукции, обеспечения нормального технологического процесса, содержания и эксплуатации оборудования	Материалы, расходуемые на проведение испытаний, контроля, ремонт оборудования, содержание и эксплуатацию зданий, других основных средств, МБП, предметы проката, износ приспособлений, инструментов, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, средств индивидуальной защиты
Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты	Покупные комплектующие изделия, входящие в состав изготавливаемой продукции	Покупные комплектующие изделия, необходимые для ремонта оборудования, других основных производственных средств
Работы и услуги производственного характера	Выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, транспортные услуги по перевозкам внутри предприятия	По проведению контроля технологических процессов, ремонта основных производственных средств, затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
Природное сырье	Плата за древесину, отпускаемую на корню, за другие природные ресурсы, входящие в состав продукции	Отчисления на покрытие затрат по геологоразведочным и геологопоисковым работам, затраты на рекультивацию земель
Топливо и энергия	Расход топлива и энергии на технологические нужды, транспортные работы, обусловленные объемом производства продукции	Расход топлива и энергии на общепроизводственные нужды, отопление и содержание производственных и общехозяйственных зданий, других основных средств
Потери от недостачи материальных ресурсов		Потери от недостачи материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов
Платежи за добычу природных ресурсов и выбросы в окружающую среду	Платежи за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду, обусловленные объемом производства, налог за переработку нефти и нефтепродуктов	Платежи за добычу природных ресурсов и выбросы (сбросы) в окружающую среду, величина которых не зависит от объема производства продукции

\*Разработка автора на основе нормативной документации по составу затрат и анализа элементов материальных затрат.

стимулирующие и компенсирующие выплаты. Выделение переменных и постоянных расходов в составе указанного элемента осуществляется по признаку зависимости от динамики объема производства.

Так, в основе сдельной системы оплаты труда лежит зависимость размера заработной платы от выработки продукции, поэтому выплаты заработной платы, в том числе премиальные, произведенные как в денежной, так и в натуральной форме, исчисленные на базе этой системы, образуют переменные расходы.

В составе условно-постоянных расходов на оплату труда можно выделить выплаты заработной платы, исчисленной исходя из установленных ставок, окладов; стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов; затраты на оплату предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья; оплата трудовых отпусков, социальных отпусков с сохранением заработной платы, компенсация за неиспользованный отпуск; выплаты работникам в связи с реорганизацией предприятия, сокращением численности; оплата учебных отпусков; разница в окладах; другие виды выплат, при исчислении которых отсутствует зависимость от изменения объема производства.

Элемент "Отчисления на социальные нужды" включает обязательные отчисления по установленным законодательствам нормам в Фонд социальной защиты на-

селения и государственный фонд содействия занятости от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат. В связи с тем, что базой исчисления отчислений на социальные нужды являются расходы на оплату труда, этот элемент себестоимости распределяется на переменную и постоянную части пропорционально сумме переменных и постоянных расходов, выделенных в составе расходов на оплату труда.

Амортизация основных производственных средств и нематериальных активов включает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление, исчисленную исходя из амортизируемой стоимости объектов основных производственных средств и нематериальных активов, принятых предприятием полезных сроков использования объектов и методов начисления амортизации. В соответствии с действующим в Республике Беларусь Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, введенным в действие с 01.01.2002 г., при начислении амортизации могут использоваться следующие методы: линейный, производительный, метод суммы чисел лет и метод уменьшающегося остатка. При применении предприятием линейного метода, метода суммы чисел лет, метода уменьшающегося остатка сумма начисленной амортизации определяется сроком полезного использования и амортизируемой стоимостью, поэтому в течение всего отчетного периода величина амортизационных отчислений остается постоянной в случае отсутствия поступления и выбытия объектов основных средств и не зависит от изменения объема выпуска продукции (работ, услуг). При использовании производительного метода сумма начисленной амортизации прямо пропорционально зависит от объема производства продукции.

Таким образом, амортизация основных средств и нематериальных активов выступает в качестве переменных издержек, если предприятием применяется производительный метод ее начисления и постоянных издержек в случае использования субъектом хозяйствования линейного метода, метода суммы чисел лет или уменьшающегося остатка.

Согласно Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в состав элемента "Прочие затраты" включаются налоги, сборы, платежи в бюджет и внебюджетные фонды и относимые на себестоимость продукции; страховые взносы по всем видам обязательного страхования, по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий; проценты по полученным ссудам, кредитам и займам; расходы на оплату услуг связи; плата за пожарную и сторожевую охрану; плата за подготовку и переподготовку кадров; оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг по обязательной проверке в пределах установленных законодательством норм; вознаграждение за создание и использование объектов промышленной собственности рационализаторских предложений; авторский гонорар; расходы на рекламу в пределах установленных норм; стоимость израсходованных проб и образцов продукции для установления ее качества в случае положительных результатов таких испытаний; оплата работ по сертификации продукции; затраты на гарантийный ремонт и обслуживание изделий; расходы по организованному набору работников; арендная плата; лизинговые платежи; оплата услуг банков; другие затраты, входящие в состав себестоимости, но не нашедшие отражения по вышеназванным экономическим элементам.

Величина чрезвычайного налога, исчисляемого от фонда заработной платы, зависит от величины расходов на оплату труда и установленной законодательством ставки налога. Поэтому чрезвычайный налог заносится в группу переменных и условно-постоянных издержек пропорционально суммам, распределенным в указанные группы расходов на оплату труда.

Другие статьи, входящие в состав элемента "Прочие затраты", представляют собой преимущественно условно-постоянные издержки, так как отсутствует их непосредственная зависимость от объема производства продукции (работ, услуг).

Исследование элементов затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), указывает на их разнородный состав в разрезе переменных и условно-постоянных расходов.

Проведенный автором качественный анализ элементов себестоимости продукции (работ, услуг) промышленных предприятий позволяет без дополнительных расчетов и бухгалтерских записей сформировать затраты и себестоимость по элементам в разрезе переменных и условно-постоянных расходов.