

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.4

СТАНДАРТИЗАЦИЯ МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

д-р экон. наук, проф. П.Я. ПАПКОВСКАЯ
(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

Рассматривается вопрос стандартизации методических основ калькулирования себестоимости. Стандартизация калькулирования себестоимости определяет предметную область производственного учета, учета затрат и калькулирования, формирует их принципы, а также определяет сущность метода калькулирования на основе структуризации его приемов и способов для разработки практических рекомендаций.

Ключевые слова: калькулирование, себестоимость, принципы, объекты и методы, стандартизация.

Введение. Характерные особенности производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы формируются под воздействием технологических и организационных особенностей предпринимательской деятельности. Эта система должна базироваться на соответствующих принципах, которые не могут быть произвольными. Принципы выражают суть исследуемого предмета путем его последовательного наблюдения.

«Принципы (лат. *principium* – основа, первоначало) – первоначало. Руководящая идея, основное правило поведения... принцип есть центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован» [1, с. 382]. Следовательно, вначале необходимо определить предметную область калькулирования и сформулировать принципы ее функционирования.

Основная часть. Сущность рассматриваемого вопроса заключается в том, что методические подходы должны базироваться на различных принципах формирования себестоимости и принципах ее калькулирования, объективность существования которых определяют последовательность функционирования калькулирования как области научного исследования и учетной практики. Поэтому необходимо разграничить принципы производственного учета и принципы формирования себестоимости, обозначив их позициями более высокого порядка, и изложить их в следующей системной последовательности:

- общие принципы организации производственного учета;
- принципы формирования себестоимости;
- принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Характеристика предметной области каждой позиции, представленной системной совокупности принципов, следующая.

Общие принципы организации производственного учета отражают такие технологические и организационные аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта, как: непрерывность его деятельности; неизменность порядка учета затрат на производство в течение отчетного периода и последовательность его применения в последующих периодах; разделение текущих затрат на производство и затрат сфер капитальных вложений и социально-бытового обслуживания; использование единой оценки производственных затрат в отчетном и последующих периодах; полнота отражения в учете всех расходов.

Принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) определяют его содержание, сущность и включают: научно обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); достоверную оценку основных факторов производства; формирование себестоимости на основе затрат, относящихся к отчетному периоду.

Принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются базой для формирования порядка и последовательности самой процедуры калькулирования и включают: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования; обоснованность выбора объектов калькулирования и базы распределения затрат между ними; достоверность оценки незавершенного производства; формирование калькуляционных единиц; определение последовательности закрытия счетов по учету затрат; установление совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метода калькулирования).

Принципы первого и второго уровней в указанной последовательности должны найти свое отражение в стандартах, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг), так как они выражают объективность ее формирования на стадии сбора данных о предпринимательской деятельно-

сти и выступают в роли основополагающих, но вместе с тем, несмотря на установленный порядок формирования себестоимости, распределение общих затрат и исчисление себестоимости продукции, являются важнейшей проблемой при калькулировании себестоимости.

Необходимость распределения затрат вызывается рядом объективных причин, одна из которых – получение нескольких видов продукции. Это характерно для многих отраслей экономики, в частности для сельскохозяйственного производства, где при выращивании сельскохозяйственных культур и содержании животных получают несколько видов продукции: основную, сопряженную, побочную. Следовательно, процедура калькулирования должна обеспечить формирование данных по себестоимости продукции не только технологического, но и всего производственного процесса. Необходимость исчисления себестоимости продукции предопределяется целесообразностью дальнейшего ее выпуска, оптимизацией ассортимента и установлением соответствующей цены при ее реализации, необходимостью оценки запасов готовой продукции. Такое обоснование необходимости процедуры калькулирования обусловлено конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта, поэтому оно должно находить отражение в сформированной предприятием учетной политике, в отдельном разделе, который следует определить как «Процедура калькулирования себестоимости продукции». В нем необходимо отразить следующие позиции [2, с. 187]:

- классификацию затрат в разрезе элементов или в разрезе калькуляционных статей. Перечень калькуляционных статей затрат;

- перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц;

- последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у субъекта предпринимательства.

Метод калькулирования себестоимости продукции с характеристикой и указанием сферы применения каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов. Обоснование используемых баз распределения общих затрат между отдельными объектами калькулирования.

В настоящее время действующие рекомендации по бухгалтерскому учету не содержат систематизированного изложения применяемых баз распределения затрат, несмотря на их достаточное количество. Такими базами распределения являются: суммы прямой заработной платы; общая сумма затрат; норматив затрат; занимаемые и убираемые площади; коэффициенты соотношения ценности получаемой продукции; цены реализации; условные единицы; общая сумма выручки и др.

- обоснование порядка поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования. Это является важным моментом в калькуляционных расчетах. При распределении общепроизводственных затрат необходимо произвести отдельно распределение между объектами такого элемента (статьи) затрат, как заработная плата.

- способы оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства. Каждая позиция процедуры калькулирования себестоимости в учетной политике организации должна быть изложена с указанием регламентирующего ее использование стандарта.

Формирование объектов калькулирования – основополагающий этап процедуры калькулирования, позволяющий обеспечить достоверность и полезность использования показателя себестоимости продукции. Номенклатура объектов калькулирования должна быть не меньше перечня согласно действующим формам бухгалтерской отчетности, а также соответствовать такой номенклатуре бизнес-плана развития организации. В противном случае полученные показатели себестоимости не будут практически востребованы.

В экономической литературе большинство авторов в качестве объектов калькулирования определяют продукт производства в разной степени готовности. С таким толкованием объекта калькулирования следует согласиться, так как оно отражает сущность этого термина.

Показателем объекта калькулирования является калькуляционная единица, которая характеризует содержание, сущность и потребительскую стоимость калькулируемого объекта. Действующая практика осуществления калькуляционных расчетов располагает большой номенклатурой используемых калькуляционных единиц, являющихся выразителем многообразия технологических особенностей хозяйственной деятельности. Отдельным производствам присуще это многообразие технологических аспектов, поэтому при калькулировании используются следующие калькуляционные единицы: натуральные, условно-натуральные, условные, стоимостные, единицы времени, единицы работ, эксплуатационные единицы.

Калькулирование тесно связано с учетом затрат, что в значительной степени влияет на формирование представления о методе калькулирования. Метод калькулирования – это научно обоснованная совокупность приемов для определения себестоимости продукции. Суть метода состоит в определении количественного и качественного значения единицы и всей продукции. Следовательно, решение вопроса о методе калькулирования себестоимости должно быть аналогично нашей точке зрения на вопрос о методе учета затрат. Это означает, что такие приемы и способы калькулирования, как суммирование, исключение затрат, распределение, прямой расчет, использование коэффициентов и другие, не могут быть представлены методами. Обеспечить достижение конечной цели калькулирования – определение себестоимости единицы продукции – может только сам метод калькулирования, который должен дать пол-

ную экономическую характеристику предмету исследования. Отдельные приемы калькуляционных расчетов не могут дать исчерпывающее экономическое обобщение показателя себестоимости единицы продукции, так как они являются лишь отдельными элементами метода калькулирования себестоимости продукции с определенными функциями в процессе полного отражения предмета изучения.

Действующими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий предусмотрено распределение затрат по калькулируемым объектам несколькими способами:

- исключением из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по установленным ценам (или нормативам затрат);
- применением установленных коэффициентов;
- распределением общей суммы затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции в оценке по ценам реализации.

Изложенные способы не являются методами калькулирования себестоимости. Это всего лишь способы распределения учетных затрат, которые являются составными элементами метода калькулирования себестоимости. Следовательно, существует лишь один метод калькулирования, который включает ряд приемов и способов, способствующих точному и своевременному определению себестоимости единицы продукции. Метод калькулирования существует самостоятельно, отдельно от метода учета затрат, так как они имеют различные предметы исследования и специфические, присущие каждому из них приемы и способы исследования. Так, метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции включает следующие приемы и способы:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;
- исключение из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по установленным ценам;
- применение установленных коэффициентов;
- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;
- распределение затрат согласно установленным базам.

В выработке правильного понимания методов учета затрат и калькулирования, а также приемов и способов их составляющих важным является их обязательное регламентирование учетными стандартами.

Выводы. В настоящее время в действующих инструкциях не раскрыты положения о методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, их сущности, нет разграничения между ними, не приведены в полном объеме приемы и способы методов учета затрат и калькулирования. Это не соответствует научному системному подходу и не отвечает необходимой структуризации стандарта для практического использования в учетной практике.

В стандарте должны быть раскрыты содержание методов учета затрат и калькулирования, в полном объеме присущие им приемы и способы, даны рекомендации по детализации использования в каждой организации в ее учетной политике [3] регламентированных баз распределения затрат и видов калькуляционных единиц. Данные рекомендации нормативного регулирования стандартизации методических подходов формирования системы производственного учета позволят представить ее в качестве научно обоснованной, достоверной и полной.

ЛИТЕРАТУРА

1. Фролова, И.Т. Философский словарь / И.Т. Фролова. – 5-е изд. – М. : Политиздат, 1986. – 590 с.
2. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск : ООО «Информпресс», 2001 – 216 с.
3. Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки : Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности Респ. Беларусь : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 10.12.2013 г., № 80.

Поступила 22.04.2019

STANDARDIZATION OF METHODOLOGICAL BASIS OF CALCULATION COST

P. PAPKOVSKAYA

Standardization of cost calculation determines the subject area of production accounting, cost accounting and calculation, forms their principles, and also determines the essence of the calculation method based on structuring its methods and methods for developing practical recommendations.

Keywords: *calculation, cost, principles, objects and methods, standardization.*