

**К ВОПРОСУ О СТАНДАРТИЗАЦИИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ: ПРИНЦИПЫ,
ОБЪЕКТЫ И МЕТОДЫ****ON THE ISSUE OF STANDARDIZATION OF CALCULATION: PRINCIPLES, OBJECTS
AND METHODS**

CZU: 657.474.5

ПАПКОВСКАЯ Пелагея Яковлевна

*доктор экономических наук, профессор, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск,
Республика Беларусь*

E-mail: pelagea@tut.by

Summary: *The study of the issue of standardization of cost calculation makes it possible to determine the subject area of production accounting, cost accounting and calculation, and also to form their principles. This allows determining the calculation method, structuring its methods and methods in order to standardize recommendations for accounting practice.*

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

JEL Classification: M 41

Введение

Технологические и организационные особенности производства, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основу которой должны быть положены соответствующие принципы. Принципы не могут быть произвольными, так как они 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].

Исходя из этого следует вначале определить предметную область калькулирования, а затем изложить принципы ее функционирования.

Основная часть

По существу рассматриваемого вопроса необходимо сделать акцент на том, что необходимо различать принципы формирования себестоимости и принципы ее калькулирования, которые существуют объективно и определяют последовательность функционирования калькулирования в качестве предмета исследования и учетной практики. Исходя из этого целесообразно выделить принципы организации производственного учета и принципы формирования себестоимости, представив 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).

Общие принципы организации производственного учета отражают следующие технологические и организационные аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта: 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 объективность содержания этого показателя и его сущность. К ним можно отнести следующие: научно обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); обоснованная оценка основных факторов производства; включение в себестоимость затрат, относящихся к отчетному периоду.

Принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) представляют порядок и последовательность самой процедуры калькулирования. К ним можно отнести: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования, обоснованность выбора объектов калькулирования, обоснованность базы распределения затрат между объектами калькулирования, обоснованность оценки незавершенного производства, установление калькуляционных единиц, установление последовательности закрытия счетов по учету затрат, определение совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метода калькулирования).

Изложенные принципы первого и второго уровней должны найти свое отражение в указанной последовательности в стандартах, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг). Они выражают объективность ее формирования на стадии сбора данных о предпринимательской деятельности по извлечению дохода.

Принципы формирования себестоимости, конечно же, являются основополагающими, но вместе с тем, несмотря на установленный порядок формирования себестоимости, распределение общих затрат и исчисление себестоимости продукции является важнейшей проблемой. Необходимость распределения затрат вызывается рядом объективных причин, одной из которых является получение нескольких видов продукции. Это характерно и 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. Это обоснование необходимости процедуры калькулирования обусловлено конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта, поэтому оно должно находить отражение в сформированной предприятием учетной политике. В данном документе в отдельном разделе, который можно определить как «Процедура калькулирования себестоимости продукции», необходимо отразить следующие позиции [2, с.187]:

1. Установленную классификацию затрат: либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей. Перечень калькуляционных статей затрат.
2. Перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц.
3. Последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у хозяйствующего субъекта.
4. 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.

Действующие стандарты по бухгалтерскому учету не содержат систематизированного изложения применяемых баз распределения затрат, несмотря на то, что для использования в калькуляционных расчетах рекомендовано их достаточное количество. В качестве таких баз распределения используются 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.

5. Наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования. Для предприятий это является важным моментом в калькуляционных расчетах, так как, например, при распределении общехозяйственных затрат необходимо произвести отдельно распределение такого элемента (статьи) затрат, как заработная плата, между объектами.

6. Порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства. Обоснование каждой позиции процедуры калькулирования себестоимости в учетной политике организации должно осуществляться с указанием стандарта, регламентирующего их использование.

Определение объектов калькулирования является основополагающим этапом процедуры калькулирования, позволяющим обеспечить достоверность и полезность использования показателя себестоимости продукции. Перечень номенклатуры объектов калькулирования должен быть не меньше перечня, регламентированного действующими формами бухгалтерской отчетности, а также соответствовать такому перечню прогнозного 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.

В целом следует согласиться с таким толкованием объекта калькулирования, так как оно соответствует сущности этого термина.

Показателем, характеризующим объект калькулирования, является калькуляционная единица. Калькуляционная единица характеризует содержание, сущность и потребительскую стоимость калькулируемого объекта. Существующая практика осуществления калькуляционных расчетов располагает большой номенклатурой используемых калькуляционных единиц, являющихся выразителем многообразия технологических особенностей хозяйственной деятельности. Для отдельных производств присуще это многообразие технологических аспектов, потому при калькулировании используются следующие калькуляционные единицы: натуральные, условно-натуральные, условные, стоимостные, единицы времени, единицы работ, эксплуатационные единицы.

Как уже отмечалось, калькулирование тесно связано с учетом затрат и эта органическая взаимообуславливающая связь в значительной степени влияет на формирование представления о методе калькулирования.

Метод калькулирования представляет собой научно обоснованную совокупность приемов для определения себестоимости продукции. Суть метода в том, как определить и найти количественное и качественное значение единицы и все продукции. Поэтому, на наш взгляд, 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. Мы считаем, что обеспечить достижение конечной цели калькулирования – определение себестоимости единицы продукции – может только сам метод калькулирования. Ведь метод призван и должен дать полную экономическую характеристику предмету исследования. А разве может, скажем, суммирование или исключение затрат, или распределение затрат и другие приемы дать исчерпывающее экономическое обобщение показателя себестоимости единицы продукции? Конечно же нет, так как они являются лишь отдельными элементами метода калькулирования себестоимости продукции, выполняющими определенные функции в процессе полного отражения предмета изучения.

Так, действующими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий предусматривают распределение затрат по калькулируемым объектам несколькими способами:

- а) путем исключения из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по установленным ценам (или нормативам затрат);
- б) путем применения установленных коэффициентов;
- в) путем распределения общей суммы затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции в оценке по реализационным ценам.

Это не методы калькулирования себестоимости, это всего лишь способы распределения учтенных затрат, которые являются составными элементами метода калькулирования себестоимости.

Из вышеизложенного следует, что существует лишь один метод калькулирования, который включает ряд приемов и способов, способствующих точному и своевременному определению себестоимости единицы продукции. Считаем, что 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. Метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции интегрирует 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.

Немаловажно, по нашему мнению, в выработке правильного понимания методов учета затрат и калькулирования, а также приемов и способов является их обязательное регламентирование учетными стандартами.

Выводы

Сейчас не раскрыты положения о методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, не дано определение понятия методов, не показано, что они представляют собой, нет разграничения между ними, не приведены в полном объеме приемы и способы методов учета затрат и калькулирования. Такая структура нормативного документа не отвечает научному системному подходу к изложению рекомендаций для практических целей.

Необходимо раскрыть содержание методов учета затрат и калькулирования, показать в полном объеме присущие им приемы и способы, сделать акцент на детализацию и конкретизацию использования на каждом предприятии в его учетной политике [3] регламентированных баз распределения затрат и видов калькуляционных единиц. Предлагаемое совершенствование нормативного регулирования концепции и методических подходов к организации системы производственного учета позволит квалифицировать ее как полную, достоверную и научно обоснованную.

Библиография:

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