

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ
БЕЛАРУСЬ: МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ
И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Езерская Татьяна Александровна, к.э.н., доцент

**Минский филиал Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации**

**Ezerskay Tatayna, PhD, Minsk branch of the Belarusian Trade and
Economics University of Consumer Cooperatives, redsoxblr@gmail.com**

Аннотация. В статье рассматриваются теоретические аспекты и проблемы внедрения системы управленческого учета затрат на производство в организациях производственной сферы Республики Беларусь. Обобщены и раскрыты методические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Ключевые слова: затраты, калькулирование, директ-костинг, стандарт-кост, себестоимость, управление, управленческий учет.

Инновационное развитие экономики Республики Беларусь ставит задачи по совершенствованию системы управления затратами на производство продукции (работ, услуг) субъектов хозяйствования на основе использования единых принципов их планирования, учета и калькулирования. Управленческий персонал организаций должен иметь полные и достоверные данные об уровне и структуре затрат на производство, их динамике и факторах, оказавших влияние на их формирование. Без такой информации невозможно определить финансовые результаты деятельности, спрогнозировать цены с учетом конъюнктуры рынка, обеспечить конкурентоспособность продукции. Функции управления, такие как планирование, учет, контроль, анализ, следует рассматривать во взаимодействии, целевой тактической и стратегической направленности на финансовые результаты. В данных условиях значительно труднее поддерживать баланс между требованиями рыночной экономики и учетной системой организаций.

Разработка рекомендаций по организации и методологии управленческого учета в организациях производственной сферы является одной из важнейших проблем обеспечения эффективности их финансово-хозяйственной деятельности.

Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) является неотъемлемой частью учета, направленной на информационное

обеспечение калькулирования себестоимости продукции, основанной на следующих принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат и вложений в долгосрочные активы; регламентация состава себестоимости продукции;
- согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Взаимосвязь функций учета затрат позволяет определять себестоимость единицы продукции и приходящуюся на нее прибыль, а также уровень рентабельности.

Сущность калькуляции в условиях рыночных отношений определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения информации о себестоимости для соизмерения затрат, ценообразования, контроля и принятия обоснованных управленческих решений. Ни один из методов калькулирования себестоимости продукции не может в полной мере учесть особенности различных производств.

Выбор метода (способа) калькуляции себестоимости продукции целесообразно производить с учетом следующих факторов: технологических особенностей процесса производства; характера и назначения получаемой продукции; состава и объема незавершенного производства; продолжительности калькуляционного периода, значения показателей себестоимости в управлении эффективностью производства и др.

Вопрос классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является крайне актуальным и рассматривается в современной экономической литературе Вахрушевой О.Б., Шутовой А.М., Соколовым Я.В. [1; 2; 3].

На наш взгляд, целесообразна группировка методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по признакам, представленным в таблице 1.

Таблица – Классификация калькуляционных систем

Признак	Состав
Полнота учета затрат	Калькулирование полной себестоимости. Калькулирование неполной себестоимости.
Объект учета затрат	Позаказный метод. Попередельный метод. Попроцессный метод (котловой). Смешанный метод.
Оперативность учета и контроля затрат	Фактическое калькулирование. Смешанное калькулирование (нормальное) (normal costing). Нормативный учет, в т.ч. стандарт-кост (standart cost).

На практической деятельности в отдельных случаях используются смешанные системы. Одной из наиболее перспективных смешанных систем является пооперационный метод, преимущество которого состоит в «привязке» калькуляции к технологическому процессу. Кроме того, учеными стран с развитой рыночной экономикой рекомендованы другие варианты смешанных систем учета затрат: на базе частичных затрат (многоступенчатый учет; учет возмещения постоянных затрат; учет возмещения предельных стандартных затрат); на базе учета полных затрат (учет относительных индивидуальных затрат; учет затрат по факторам производства; функциональный учет затрат; структурный учет затрат, учет постоянно распределяемых затрат).

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции учет затрат может быть организован с определением полной и ограниченной себестоимости (маржинальный метод). При учете затрат по полной себестоимости предполагается включение всех затрат на производство продукции (работ, услуг), независимо от их деления на постоянные и переменные; прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют по центрам ответственности, где они возникли, а затем включают в себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения используют информацию о величине заработной плате производственных рабочих, материальных затратах и др. Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить информацию о совокупных затратах организации в связи с производством и реализацией продукции. Данный метод был ранее широко распространен в отечественной учетной практике и соответствовал сложившимся требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению. Недостаток этого метода в том, что не учитывался фактор изменения себестоимости продукции в связи с изменением объема выпуска продукции.

В современных условиях хозяйствования необходимо отдать предпочтение маржинальному методу учета затрат, в соответствии с которым в себестоимость продукции включают только переменные затраты. Доказательством этого является принятие в Республике Беларусь ряд нормативно-правовых актов: Инструкции о порядке применения типового плана бухгалтерского учета, Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов организации. Согласно указанным документам в себестоимость продукции (работ, услуг) включают только прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг).

Одной из модификаций данной системы является метод «директ-костинг», при котором себестоимость планируют и определяют только в части переменных затрат. Постоянные затраты учитываются на отдельном счете, в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансово-результатные счета. Таким образом, принципиальное отличие метода «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в списании постоянных общепроизводственных затрат: при калькулировании

полной себестоимости указанные затраты участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным затратам они исключаются из расчетов.

Общехозяйственные затраты являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции. При использовании метода "директ-костинг" основное внимание уделяется контролю за переменными затратами. Вместе с тем, осуществляется проверка постоянных затрат, обоснованности их уровня, разрабатывается смета как по организации в целом, так и по отдельным центрам ответственности. Информация о фактических затратах сравнивается с затратами по смете, определяется соблюдение режима экономного и рационального использования ресурсов в каждом подразделении, о чем свидетельствует экономия или перерасход по сравнению со сметой. Таким образом, определяется вклад каждого подразделения в формирование конечного результата по хозяйствующему субъекту в целом. Кроме сумм экономии и перерасхода по переменным затратам на формирование прибыли оказывают влияние отклонения по постоянным затратам.

Вместе с тем, возникают определенные проблемы практического внедрения метода «директ-костинг». В отдельных случаях сложно достоверно провести разграничение затрат на постоянные и переменные. Для решения проблемы могут быть использованы методы корреляционного и регрессионного анализа. Недостаток метода "директ-костинг" заключается и в том, что отсутствует информация для определения полной себестоимости производимой продукции, искажается оценка незавершенного производства. Для этого необходимо выполнить дополнительные расчеты по распределению постоянных затрат.

Одним из эффективных инструментов в управлении затратами организации является метод учета «стандарт-кост», в основе которого лежат принципы учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и отклонений от них. Метод «стандарт-кост» обеспечивает контроль за использованием прямых затрат производства, а смежные калькуляции - контроль накладных затрат. В основе метода «стандарт-кост» лежит предварительное нормирование затрат по статьям: основные материалы; оплата труда основных производственных рабочих; производственные накладные затраты; расходы на реализацию. Исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства.

Отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и списываются на финансовые результаты организации. Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных затрат, является основой оперативного управления производством и затратами.

Выявляемые в текущем порядке отклонения от стандартных норм затрат подвергаются анализу для определения причин их возникновения.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные затраты суммируются. По выявленным отклонениям от действующих норм расхода на определенный момент времени устанавливаются места, виды и причины каждого из них. Учет отклонений предполагает составление предварительных калькуляций. Калькуляция себестоимости по нормативным затратам может быть использована в планировании, контроле и принятии управленческих решений. Фактические затраты, как правило, отличаются от нормативных.

Раздельный учет отклонений и последующий анализ дает возможность оперативно выявлять причины их возникновения. Учет отклонений от норм — наиболее сложный момент в организации учета по нормативным затратам. Важно учесть отклонения на всех этапах и фазах производства: от момента выявления и регистрации до включения в себестоимость конкретных видов продукции. Целесообразно учет отклонений вести на счете 17 «Отклонения от нормативной себестоимости». Данный счет может быть использован для обобщения информации о выявленных в процессе производства отклонениях от нормативной калькуляции. К данному счету следует открывать субсчета соответствующих отклонений: отклонения по количеству материалов, отклонения по стоимости материалов и др. В качестве аналитических счетов следует использовать объекты калькуляции. Суммы перерасхода отражаются по дебету этих счетов добавочной записью, а методом «красное сторно» — суммы экономии. С кредита счета 17 «Отклонения от нормативной себестоимости» отклонения списываются в зависимости от принятых управленческих решений.

Предложенные методики учета отклонений от норм позволяют повысить информационную емкость учета и отчетности, улучшить экономический контроль в производственных организациях Республики Беларусь. Все это в конечном итоге будет способствовать дальнейшему совершенствованию управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами. Вместе с тем обеспечит заинтересованность широкого круга работников в результатах деятельности каждого места возникновения затрат, позволит изменить содержание работ финансовых служб организации и организовать контроль затрат по месту возникновения затрат.

Список использованных источников

1. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие для вузов / О. Б. Вахрушева. — М.: Дашков и К, 2012. — 252 с.
2. Управленческий учет в промышленности: учеб. — метод. пособие / Т.А. Езерская [и др.]. — Минск: Изд-во Гревцова, 2013. — 272 с.
3. Управленческий учет : учеб. для вузов / под ред. Я.В. Соколова. — М. : Магистр, 2015. — 720 с.