

**О ЕДИНСТВЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ
И КАЛЬКУЛЯЦИОННОЙ СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

Черноокая Елена Викторовна, к.э.н.

Белорусский государственный экономический университет

Charnavokaya A. V., PhD in Economics

Belarus State Economic University, evchernookaya@tut.by

Аннотация. В статье рассматривается проблема сопоставления плановой себестоимости продукции, работ, услуг с фактической себестоимостью, формируемой в системе бухгалтерского учёта, а также негативные последствия выбора неадекватной базы распределения.

Ключевые слова: калькуляция, учётная система, затраты, себестоимость, рентабельность.

В связи с принятием в 2022 -2023 годах в Республике Беларусь множества нормативно-правовых актов, касающихся регулирования ценообразования не только для оптовой и розничной торговли, но и для производителей, импортеров, организаций, выполняющих строительные работы, занимающихся проектированием, вновь приобретает актуальность проблема несоответствия методологических подходов при калькулировании плановой (сметной) стоимости продукции, работ, услуг и при расчете их фактической себестоимости на основе данных, формируемых в учетно-аналитической системе.

Выделим основные факторы, которые оказывают влияние на методологию калькулирования себестоимости продукции, работ услуг:

- непосредственно объект калькулирования: продукция, изготовленная самостоятельно, импортируемый товар, подвергающейся определенной степени обработки, строительно-монтажные и проектные работы, транспортные услуги, иные виды работ и услуг;
- выбор калькуляционной единицы: стоимость единицы продукции, 1 норм-час работы специалиста, машины, 1 час оказания услуг, конкретная услуга или конкретная работа
- наличие в законодательстве указаний или ограничений по включению тех или иных видов затрат в плановую себестоимость продукции работ, услуг, а также ограничения их рентабельности;

- выбор драйвера затрат (базы распределения) распределяемых косвенных затрат между калькуляционными единицами.

Попова Е.В. отмечает тесную взаимосвязь калькуляционной системы и учетной, предлагая следующее определение: «Калькуляционная система, или система учета затрат – это специфическая форма построения учета затрат, кото-рая используется для реализации целей учета затрат и использует в качестве внутреннего инструмента метод калькуляционных вычислений» [1].

Петрова В.И., Петров А.Ю. выделяют в бухгалтерском управленческом учете две взаимосвязанные части – учет затрат на производство и калькуляционный учет себестоимости продукции [2].

На практике калькулировании стоимости продукции работ, услуг можно выделить несколько подходов:

- 1) Калькулирование на основе плановых (прогнозных) показателей;
- 2) Калькулирование с обоснованием показателей на основе фактических данных предыдущих периодов;
- 3) Калькулирование с применением установленных нормативов;
- 4) Смешанный подход, когда применяют несколько подходов одно-временно.

Калькулирование на основе плановых (прогнозных) показателей требует высокого уровня квалификации, т.к. необходимо не только спланировать объем используемых ресурсов, но и спрогнозировать основные калькуляционные статьи с учетом будущих изменений стоимости материалов, стоимости труда и других ресурсов. Этот вид калькулирования можно использовать при свободном ценообразовании на продукцию, работы, услуги. В дальнейшем при сопоставлении фактической и плановой калькуляции отклонение будет показывать неточность плановых (прогнозных) данных. Изучение причин, которые повлияли на выполнение плана поможет управляющему персоналу скорректировать план на следующие периоды, а также совершенствовать методику прогнозирования основных калькуляционных статей [3].

Калькулирование с обоснованием показателей на основе фактических данных предыдущих периодов применяется, если цены на продукцию, работы, услуги должны быть зарегистрированы или законодательно ограничены (например, установлен предельный уровень рентабельности). В этом случае законодатель требует документального подтверждения каждой статьи калькуляции.

Прямые затраты включают в цену, как правило, на основе установленных норм использования материалов, оборудования и трудозатрат в натуральном выражении. Цена единицы материальных ресурсов определяется как цена последнего поступления или по цене материалов, предназначенных для использования при выполнении конкретного заказа [4]. Цена трудовых ресурсов устанавливается исходя из сведений об оплате труда основных производственных рабочих, отраженных в штатном расписании, а при установлении надбавок и премий – в положении об оплате труда, положении о премировании. При анализе фактической себестоимости отклонение от показателей, установленных в калькуляции, может быть вызвано увеличением стоимости закупки материалов, ростом заработной платы, что приводит к тому, что предприятие обеспечивает прирост затрат не за счет цены на продукцию, работу, услугу, а за счет собственной прибыли. Если цена в дальнейшем не пересматривается (не может быть пересмотрена в соответствии с законодательством), то это приведет к нерентабельной работе предприятия.

Вторым значимым показателем, оказывающим влияние на цену, является величина накладных расходов, включенных в цену продукции, работ, услуг. Как правило, он определяется на основе процента накладных расходов, рассчитываемого как отношение суммы общепроизводственных (счет 25 в части условно-постоянных затрат) и общехозяйственных затрат (счет 26) за предыдущий период времени (месяц, квартал, год) к себестоимости выпущенной за этот период готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Неверный выбор периода приводит к существенному искажению суммы накладных расходов, включенных в цену, а, следовательно, и самой цены.

При ритмичном производстве продукции, не подверженной сезонным колебаниям, целесообразно для расчета принять месяц, предшествующий периоду расчета. В то же время при сезонном колебании спроса себестоимость выпущенной продукции будет существенно отличаться в разных месяцах. Например, в швейном производстве в осенне-зимний сезон производят куртки, плащи, пальто, а в летний – платья, сарафаны. При переходе с зимнего ассортимента на летний себестои-

мость готовой продукции предыдущего периода будет выше, так как прямые затраты на изготовление плащей, курток выше, чем платьев и сарафанов. Процент накладных расходов, рассчитанный на основе данных предыдущего периода, при неизменности обще-производственных и обще-хозяйственных расходов будет ниже, что приведет к снижению цены на платья и сарафаны за счет применения более низкого уровня накладных расходов. Снизить влияние сезонного изменения себестоимости продукции можно, применив период расчета год (например, процент. В то же время при росте общепроизводственных и общехозяйственных затрат увеличение процента накладных расходов будет отражено в цене с существенной задержкой по времени.

При использовании калькулирования с обоснованием показателей на основе фактических данных предыдущих периодов сопоставление плановой и фактической себестоимости бессмысленно, так как наличие отклонений заложено в самом методе калькулирования и не формирует полезной информации в целях управления стоимостью продукции, работ, услуг. При этом методологическая база калькулирования и учета могут быть абсолютно едины. Можно констатировать, что на этапе анализа фактической себестоимости принятые решения не приносят значимого эффекта. Теоретически эта проблема освящена в работах зарубежных специалистов по вопросам калькулирования [5]. Суть сводится к тому, что себестоимость является основой для исчисления не цены, а рентабельности.

Калькулирование с применением установленных нормативов преимущественно применяется в строительстве и проектировании. Суть заключается в том, что цена на работы формируется на основе законодательно установленных нормативов расхода основных ресурсов, а также допустимого уровня накладных расходов. По отдельным видам работ рентабельность может быть ограничена (например, проектные работы, финансируемые за счет бюджетных средств) [6]. Приведение стоимости работ к текущему периоду осуществляется с применением индекса роста цен, который также законодательно устанавливается к каждому периоду расчета.

Сложность возникает при сопоставлении плановой себестоимости и фактической. Необходимо отметить наличие методологического несоответствия базы используемой при калькулировании и в учете, что приводит к существенному искажению стоимости отдельных объектов (проектов) в учете. Выявленные отклонения в этом случае анализировать невозможно, так как используются разные базы для расчета.

Рассмотрим на условном примере проектных работ, выполняемых за счёт бюджетных средств с ограничением рентабельности 10% и выполняемых за счёт собственных источников финансирования, на которые регулирование рентабельности не распространяется. В соответствии с методикой, установленной Методическими указаниями о порядке определения стоимости разработки документации проектного обеспечения строительной деятельности ресурсным методом, стоимость разработки документации проектного обеспечения строительной деятельности определяется в зависимости от норм затрат трудовых ресурсов, представленных в Сборниках НЗТ, и стоимости работ (услуг), приходящейся на 1 человеко-день работы исполнителя [7].

Для сопоставления фактической стоимости проекта и стоимости, полученной расчетным методом в бухгалтерском учете необходимо обеспечить аналитический учет в разрезе конкретных проектов. Как правило, большая часть затрат составляет заработная плата специалистов, занимающихся проектированием, которая исчисляется по повременной системе оплаты труда (по окладам). Для корректного сопоставления фактической и плановой стоимости необходимо обеспечить учет фактических трудозатрат на выполнение каждого проекта. Если в учет будет применяться метод распределения затрат пропорционально выбранной базе (например, выручки от выполнения проектных работ), то это приведет к существенному искажению себестоимости отдельных проектов в следствие несоответствия методики калькулирования стоимости проектных работ и методики учета затрат на выполнение проектов.

Таким образом, система калькулирования и учетная система тесно взаимосвязаны, их построение и организация на предприятии должны осуществляться на основе единых методологических позиций, что обеспечит релевантную информационную базу для принятия управленческих решений, в т.ч. в области управления качеством, управления ценовой политикой организации. В ином случае проявляется несопоставимость плановых (калькуляционных) и фактических (учетных) показателей, сформированных в соответствии с различными методологическими подходами.

Список использованных источников

1. Попова, Е. В. Дифференциация калькуляционных систем [Электронный ресурс] / Е. В. Попова // Россия на пути выхода из экономического кризиса : сб. науч. ст. / Ин-т бизнеса и права. – СПб., 2010. – Вып. 8. – Режим доступа: <http://www.ibl.ru/konf/130510/46.html>
2. Петрова В.И., Петров А.Ю., Кобищан И.В., Козельцева Е.А. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: Учебное пособие. – М.:ИНФРА-М, 2016. – 304 с.
3. Потапова Н.В., Четырбок Н.П. Роль малого бизнеса в экономике Республики Беларусь / Н.В. Потапова, Н.П. Четырбок // Современные аспекты экономики. 2021. № 4 (284). С. 23-29.
4. Галкина М.Н., Бухтик М.И., Киевич А.В. Затраты на трудовые ресурсы: классификация и методика управленческого учёта в белорусской практике / М.Н. Галкина, М.И. Бухтик, А.В. Киевич // Экономические науки. 2020. № 187. С. 33-40.
5. Четырбок Н.П., Черноокая Е.В. Отражение результатов ВЭД в платёжном балансе РБ / Н.П. Четырбок, Е.В. Черноокая // Современные аспекты экономики. 2020. № 3-2 (271). С. 123-132.
6. Конончук И.А., Пригодич И.А., Киевич А.В. Государственное стимулирование развития инноваций / И.А. Конончук, И.А. Пригодич, А.В. Киевич // Вестник Луганского национального университета имени Тараса Шевченко. Серия 5. География. Экономика. Туризм. 2019. № 2 (26). С. 60-68.
7. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 950 с.