

Купрейчик Д.В., старший преподаватель, **Некало Т.А.**, студентка 3 курса БУАА
 УО «Полесский государственный университет»
 г. Пинск, Республика Беларусь
E-mail: tanekalo@mail.ru

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО ПЕРЕМЕННЫМ ЗАТРАТАМ: ОСНОВА ИЛИ АЛЬТЕРНАТИВА

Изменения условий хозяйственной деятельности стало необходимостью вступления в силу нового типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции о порядке его применения, утвержденные постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50. При этом следует отметить, что новый типовой план счетов по структуре и содержанию в большей степени увязан с информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

Учет многих процессов, ввиду текущих трансформаций, изменен, в том числе непосредственно есть изменения в учете процесса реализации продукции, товаров, работ, услуг, первоначально затрагивающие полноту включения затрат в себестоимость.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 № 102 себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает в организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

Как известно, к прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Следует обратить внимание, что косвенные затраты, учтенные на сч. 26, будут уже списываться непосредственно в дебет сч.90 (минуя счета учета затрат). Это также связано с показателями отчета о прибылях и убытках о себестоимости продукции, исчисленной по переменным затратам, и управленческих расходах за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках по статье «Управленческие расходы» будут отражаться все затраты, учитываемые по сч. 26 и списываемые в дебет сч. 90, как это принято в МСФО.

Из вышеизложенного можно отметить, что полнота включения затрат в себестоимость изменяется, то есть вместо полной себестоимости используется усеченная себестоимость производимой продукции.

Суть данного метода такова: в себестоимость продукции включаются (и соответственно участвуют в оценке запасов) только все переменные затраты, в отличие от полной себестоимости (т.е. учета полных затрат организации).

Уместно на примере сравнить два метода калькулирования себестоимости: по полным и переменным затратам.

Известны плановые данные о компании «Плюс»:

Цена реализации единицы продукции – 10 ден. ед.

Переменные затраты на единицу продукции – 6 ден. ед.

Постоянные затраты на единицу продукции – 2 ден. ед.

Постоянные производственные расходы – 30 ден. ед.

Нормальная производительность оценивается в 150 ед. за период.

После завершения периода оказалось, что объем производства и реализации, а также объемы запасов составили величины, приведенные в таблице 1.

Таблица 1 – Результаты деятельности компании «Плюс».

Показатель	Рассматриваемый период
Реализованная продукция, ед.	180
Произведенная продукция, ед.	150
Запас на начало периода, ед.	30
Запас на конец периода, ед.	0

В таблицах 2 и 3 первоначально представлено формирование производственной себестоимости реализованной продукции, далее – формирование финансового результата.

Следует отметить, что в рассматриваемом примере объем продаж превышает объем производства. Таким образом, запасы готовой продукции снижаются, что в результате ведет к «выявлению» в прибыли

отчетного периода постоянных накладных расходов, которые были отнесены на эту продукцию в прошлые периоды. Т.е. организацией было реализовано на 30 ед. продукции больше, чем произведено, для этого были использованы запасы, оставшиеся от предыдущих периодов. Если калькуляция себестоимости производится по полным затратам вместе с изделиями в отчет о прибылях и убытках «приходит» на $30 \times 2 = 60$ ден. ед. больше, чем при калькулировании по переменным, – прибыль периода различается в разных методах калькулирования на эти 60 ден. ед.

Таблица 2 – Формирование финансового результата компании «Плюс» при использовании калькулирования по переменным затратам, ден. ед. (усеченная себестоимость).

Показатель	Рассматриваемый период
Запас на начало периода	180
Переменные производственные расходы	900
Запас на конец периода	—
Себестоимость реализованной продукции	1 080
Справочно: совокупные производственные расходы	1380
Выручка	1800
Себестоимость реализованной продукции	1 080
Маржа	720
Постоянные производственные расходы	300
Постоянные непроизводственные расходы	100
Прибыль от реализации продукции	320
Прибыль от текущей деятельности	420
Прибыль от инвестиционной деятельности	20
Прибыль до налогообложения	440
Налог на прибыль (18%)	79,2

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таблица 3 – Формирование финансового результата компании «Плюс» при использовании калькулирования по полным затратам, ден. ед. (полная себестоимость).

Показатель	Рассматриваемый период
Запас на начало периода	240
Производственные расходы	1200
Запас на конец периода	—
Отнесено на реализованную продукцию	1 440
Корректировка на дефицит/избыток возмещения накладных расходов	-----
Себестоимость реализованной продукции	1440
Выручка	1800
Себестоимость реализованной продукции	1440
Валовая прибыль	360
Постоянные непроизводственные расходы	100
Прибыль от реализации продукции	260
Прибыль от текущей деятельности	360
Прибыль от инвестиционной деятельности	20
Прибыль до налогообложения	380
Налог на прибыль (24%)	91,2

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таким образом, различия в оценке стоимости продукции определяются включением в оценку запасов постоянных общепроизводственных расходов: при калькулировании по полным затратам они включаются в оценку запасов, а при калькулировании по переменным затратам постоянные ОПР рассматриваются как затраты периода и относятся сразу в отчет о прибылях и убытках на финансовый результат периода. Соответственно оценка каждой единицы продукции, оставшейся не реализованной на отчетную дату, при калькулировании по полным затратам по определению оказывается выше, поскольку в нее включается больше затрат [1, с. 189].

В таблицах выделен показатель – прибыль от реализации продукции. Это обусловлено тем, что именно в исчислении этого показателя заключается разница в различных способах калькулирования.

Далее таблицы сведены к рассчитанному на основе представленных данных налогу на прибыль по разным ставкам. Естественно, что при ставке, действующей до 01.01.2012 г. (24%), налог на прибыль, рассчитанный в примере калькулирования по полным затратам, выше, чем при калькулировании по перемен-

ным затратам, где налогооблагаемая прибыль выше, но применяется уже ставка 18% (при равенстве прибыли от текущей и от инвестиционной деятельности).

В примере рассмотрена ситуация, когда объем реализации превышает объем производства, но возможны и другие варианты, когда объем производства превышает объем реализации (метод калькулирования себестоимости приведет к большей величине прибыли от реализации продукции, чем калькулирование по переменным затратам) и объемы производства и реализации равны (прибыль будет одна и та же независимо от метода калькулирования).

Из всего вышеизложенного можно отметить, что в зависимости от ритмичности осуществления производства и реализации, выбор метода калькулирования позволит «сдвинуть» выявление прибыли во времени в желаемую сторону. При этом выбор метода калькулирования безразличен только в производствах, где отсутствуют запасы незавершенного производства и готовой продукции (число таких производств не велик).

Естественно, оба метода калькулирования имеют как достоинства, так и свои недостатки. Установленная же полнота включения затрат, предполагающая калькулирование так называемой усеченной себестоимости, уделяет большое внимание внутренней управленческой отчетности и является относительно объективной (в части влияния колебаний в оценке запасов на показатели прибыли), но при этом возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж и много, а значит, возникают трудности в их классификации.

В заключение необходимо подчеркнуть, что на большинстве западных предприятий ни система учета полных затрат, ни система учета переменных затрат практически не применяется в чистом виде. Для существования и ориентации организации в рыночных условиях необходима разнообразная информация, в том числе и о себестоимости, которая может быть получена в разных системах учета. Поэтому сегодня стоит все-таки говорить о процессе интеграции различных аспектов управленческого учета, который нивелирует негативные стороны разных систем учета затрат.

Список цитированных источников

1. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. 2005. – 472 с.

Лемеш С.С., кандидат экономических наук, доцент
Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь
lss2005@list.ru

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ИННОВАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Развитие высоких технологий и их практическое воплощение – один из главных факторов, определяющих место любого государства в системе современной глобальной конкуренции. Для Республики Беларусь, располагающей высоким техническим потенциалом, но не обладающей достаточной сырьевой базой, также стратегически важным становится перевод национальной экономики в режим интенсивного инновационного развития в рамках белорусской экономической модели. Главным и наиболее эффективным механизмом такого перевода должна стать национальная инновационная система (НИС).

НИС получили широкое распространение в большинстве стран-членов ЕС, США, Японии. Но до настоящего времени нет единого определения понятия НИС. Не разработана и единая методология формирования НИС. К тому же, перед НИС различных стран могут ставиться различные цели. Например, во Франции цель НИС видят в создании дополнительных рабочих мест, а в Германии – в развитии прогрессивных технологий.

В каждом конкретном случае стратегия развития НИС определяется проводимой государственной макроэкономической политикой, нормативным правовым обеспечением, формами прямого и косвенного государственного регулирования и т.п. Несмотря на это, структуры НИС высокоразвитых стран имеют общее в составе элементов НИС, их функциональной классификации и схемах взаимодействия. Так, в общем виде к структурным элементам НИС относятся государство, бизнес, учебные заведения. В рамках этой общей модели формируются национальные особенности НИС.

Активное воздействие на функционирование НИС оказывает предпринимательская среда, в частности крупный бизнес (свыше 250 работающих). В странах ЕС 80% крупных предприятий и только треть малых относятся к инновационно активным. В целом, с учетом распространения малого бизнеса, инновационную