

ПОСТРОЕНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

ОЛЬГА ГОЛОВАЧ,

заведующий кафедрой БГЭУ,
кандидат экономических наук

Ведение бухучета в целом регулируется планом счетов и другими нормативными документами Минфина. Но на практике возникают вопросы с детализацией в ходе калькуляции себестоимости продукции в различных отраслях промышленности. Основные спорные моменты рассмотрим в статье.

ОБЪЕКТИВНОСТЬ ПРОБЛЕМЫ

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) является, с одной стороны, наиболее сложным направлением учетной теории и практики, с другой стороны, наименее регламентированным белорусским законодательством.

В условиях осуществления коммерческими организациями различных видов деятельности, увеличения разнообразия совершаемых хозяйственных операций, расширения ассортимента продукции, усиления конкуренции на традиционных экспортных рынках, необходимости диверсификации бизнеса и роста его эффективности многократно возрастает роль формирования в бухучете релевантной, детализированной информации о затратах. Учет должен предоставлять сведения о них не только сгруппированные по традиционным признакам (видам продукции (работ, услуг), статьям калькуляции, элементам затрат, подразделениям и т.д.), но и в различных аспектах детализации, нужной для принятия менеджментом оптимальных решений.

Такие данные реально получить из аналитического учета (АУ), поскольку именно от организации развитой системы АУ в конечном счете зависит объективность оценки себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

В то время как существуют стандартизированные алгоритмы АУ основных средств (в разрезе их функциональных групп и наименований, материально ответственных лиц, структурных подразделений), материалов (по наименованиям, материально ответственным лицам, складам) и т.д., в отношении издержек на производство нет унифицированных методик: АУ, отнесения затрат на объекты учета, распределения расходов между ними, калькулирования себестоимости и т.д., поскольку масштабы деятельности и технология изготовления продукции в организациях абсолютно разные.

Каждой подотрасли (подсекции, классу) промышленности характерны свои особенности и набор технологических процессов и стадий. Везде используется уникальный состав материалов, применяются различные способы обработки исходных ре-

сурсов (физические, химические, физико-химические).

По этим и некоторым другим причинам возник **единственный участок бухучета, методики которого жестко не регламентированы нормативными правовыми актами.** Как правило, каждая вышестоящая организация (министерство, ведомство, концерн и т.д.) разрабатывает для подчиненных ему предприятий методические рекомендации по **учету затрат** на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Хотя они и адаптированы к технологическим и учетным условиям соответствующей подотрасли (подсекции, классу) промышленности, но не носят обязательного характера. В итоге каждый субъект хозяйствования создает собственные положения, учитывающие его особенности.

ПОДХОДЫ К АУ

Используемая на конкретном промышленном предприятии система учета затрат (УЗ) на производство и исчисление себестоимости продукции (СП) должны быть максимально приспособлены к ее технологическим и организационным особенностям

и эффективно решать поставленные перед ней задачи. Выполнить их нереально без обоснованного выбора следующих ключевых аспектов:

- объектов учета затрат (ОУЗ) исходя из организационно-технологической и отраслевой специфики деятельности юрлица, широты информационных потребностей по управлению затратами, себестоимостью, производственным процессом и т.д.;
- метода УЗ и калькулирования СП (зависящего от выбранных ОУЗ).

В совокупности указанные факторы определяют аналитические признаки группировки затрат по различным направлениям в рамках соответствующих синтетических счетов (20, 23, 25, 26, 28), формирующие искомую нами систему АУ.

При рассмотрении вопросов в профессиональной литературе, в том числе периодической, главное внимание уделяют методикам синтетического УЗ. Аналитический учет, который будет иметь особенности в зависимости от масштабов деятельности предприятия, организации производственного процесса, специфики технологии выпуска продукции (работ, услуг), потребностей пользователей учетной информации и т.п., в научных и практических изданиях не освещается. В нормативных правовых актах РФ, экономических трудах только перечисляются признаки группировки затрат, по которым следует организовать АУ по тому или иному синтетическому счету. Однако этого мало, чтобы понять, как на практике эффективно организовать АУ в разрезе детальной аналитики.

Следует отметить, что синтетический учет формируется на основе обобщения информации первичных учетных документов (ПУД). Факт совершения хозяйственной операции подтверждается именно таким документом. ПУД, по сути, представляет собой совокупность признаков или объектов (место совершения операции, номер документа, фамилия, имя, отчество работника (материально ответственные лица), контрагенты, вид отпускаемых ценностей, наименование или код продукции, калькуляционная статья затрат и т.д.), которые отражаются как данные по соответствующим аналитическим счетам (АС). Базируясь на ПУД, образуются сводные синтетические показатели по счетам.

Несмотря на то что АУ является основой, на которой строится синтетический учет, организации АУ в целом и конкретно АУ издержек на производство (выбору ОУЗ, их иерархии и соотношению) в частности практически не уделяется внимание.

Необходимость применения ОУЗ обусловлена тем, что в большинстве промышленных организаций **возникающие затраты на производство**, зафиксированные с помощью ПУД, следует учитывать таким образом, чтобы **в дальнейшем сформировать себестоимость продукции** (работ, услуг).

При возникновении таких расходов часто бывает сложно сразу их отнести к конкретному изделию, виду продукции (работ, услуг). Такая ситуация имеет место не только по косвенным издержкам (которые относятся к нескольким или ко всем видам изготавливаемой продукции), но и по прямым.

Например, в момент осуществления прямых расходов в большинстве случаев их невозможно отнести к детали, узлу и т.д. или к определенному переделу (стадии, фазе) производства.

Это объясняется тем, что одна и та же деталь часто используется при изготовлении нескольких разных изделий, а в какой-то фазе вырабатывается одновременно несколько основных и побочных продуктов. Как следствие, возникает потребность группировки затрат по объектам с последующим распределением между конкретными видами продукции.

ОУЗ определяется как идентифицируемый в данной организации объект аккумуляции информации о затратах, на который они относятся согласно ПУД.

На фоне вариативности рыночной экономической среды, необходимости быстро и адекватно реагировать на ее изменения, основываясь на выработке оперативных, тактических и стратегических решений, расширения зоны влияния учетной информации на менеджмент система АУ затрат на производство должна быть широкой, иерархичной и обеспечивать детализацию издержек по множеству признаков. Соответственно, в современных условиях хозяйствования на основе применения программных продуктов по автоматизации бухучета в одной и той же организации вполне вероятно использование различных ОУЗ, каждый из которых выполняет определенную задачу. При этом традиционные ОУЗ должны быть расширены, исходя из потребностей экономики предприятия, функций бухгал-

терского учета, формирования в рамках единой учетной системы в организациях РБ информации для ведения финансового, управленческого и налогового видов учета.

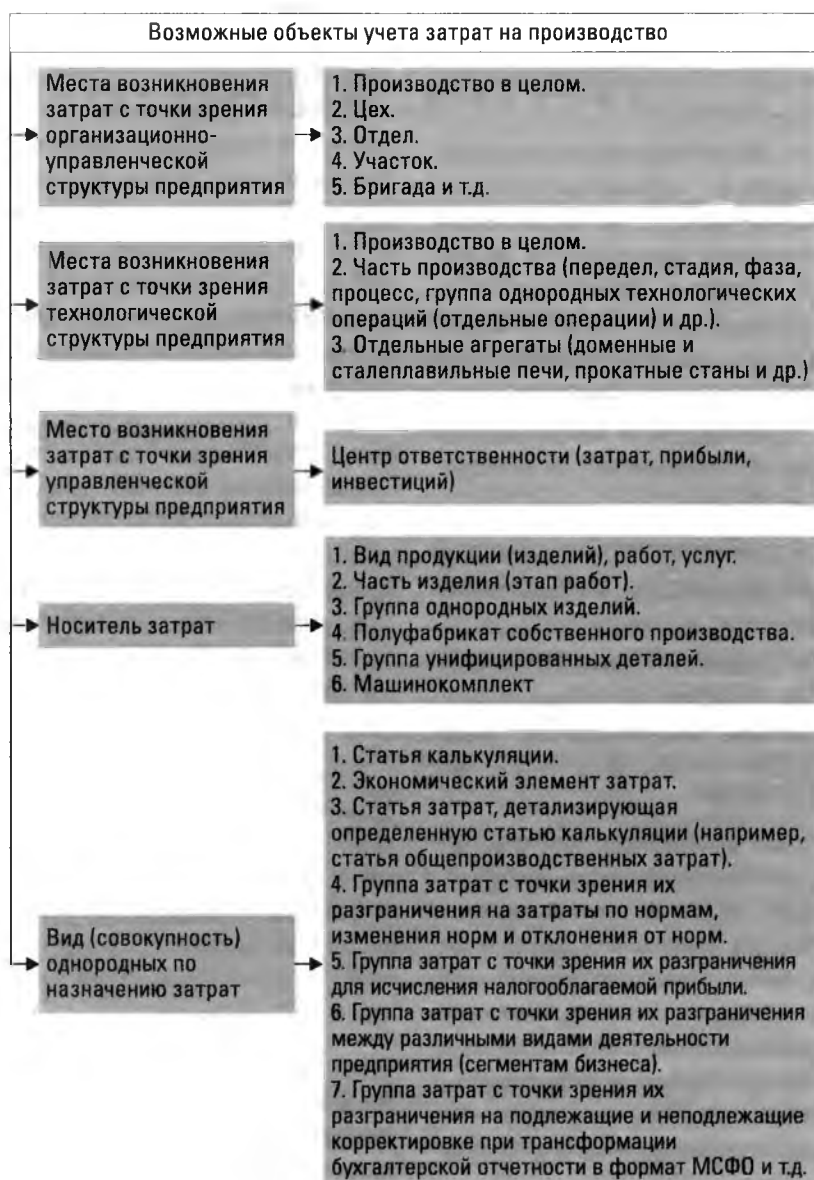
ВЫБОР ОБЪЕКТОВ

В качестве ОУЗ выступает любой аналитический объект, на который отнесены затраты согласно ПУД. При этом одни и те же расходы могут одновременно относиться на разные ОУЗ, образуя иерархию признаков группировки и аккумулируя информацию об издержках в различных классификационных аспектах.

Например, по лимитно-заборной карте № 12 от 12.10.2023 г. отпущен металл в механический цех № 5 на производство детали «Втулка В-215» в количестве 3,5 кг по учетной цене 10,2 BYN за 1 кг стоимостью 35,7 BYN. Одни и те же материальные издержки в сумме 35,7 BYN при обработке карты будут отнесены на следующие ОУЗ:

- место возникновения – подразделение – «Механический цех № 5»;
- носитель – деталь (заказ или изделие, в состав которого входит данная деталь) – «Втулка В-215»;
- калькуляционная статья в зависимости от выбранной в организации номенклатуры калькуляционных статей – например, «Сырье и материалы»;
- экономический элемент – «Материальные затраты»;
- группа затрат согласно их взаимосвязи с установленными в организации нормами – «Затраты по нормам»;
- группа затрат согласно их взаимосвязи с налоговым учетом

РИСУНОК. ВОЗМОЖНЫЕ ОУЗ НА ПРОИЗВОДСТВО



Источник: собственная разработка.

при определении налоговой базы налога на прибыль – «Затраты, участвующие при расчете налогооблагаемой прибыли» и т.д.

В описанном примере нельзя однозначно выделить только один ОУЗ: например, лишь место возникновения издержек (механический цех) или деталь (вид продукции). Расходы относятся одновременно на несколько объектов. Подобная ситуация на практике имеет место при об-

работке практически всех документов, оформляющих как прямые, так и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг).

Таким образом, состав, содержание и укрупненность ОУЗ определяются особенностями технологического процесса, масштабами и организацией производства, качеством постановки бухгалтерского учета, уровнем его автоматизации и другими

критериями. Объекты УЗ не являются постоянными и изменяются с совершенствованием технологии изготовления продукции и развитием учетных и калькуляционных методов.

На основе конкретных условий производства ОУЗ могут выступать: виды продукции; части изделий (этапы работ); группы однородных товаров; группы унифицированных деталей; машинокомплекты; заказы; производство в целом; часть производства с точки зрения организаци-

онной (цех, участок, отдел, бригада и т.п.) либо технологической структуры предприятия (передел, стадия, фаза, процесс, отдельные операции и др.), и другие объекты АУ, исходя из задач конкретной промышленной организации (см. рис.).

Выбранные в зависимости от информационных потребностей пользователей на предприятии ОУЗ в практике образуют систему АС к соответствующим счетам УЗ на производство. При этом не имеет значения, в какой

системе учета (единого, управленческого, налогового) будут эти признаки аналитической группировки.

ОСОБЕННОСТИ СИСТЕМАТИЗАЦИИ

В настоящее время целесообразно использовать максимально широкую номенклатуру АС к счетам УЗ на производство из представленных на рисунке возможных объектов. Иерархию выбирает организация и фиксирует в положении по учетной политике.

Разумеется, что развитая система АУ затрат на производство возможна только в условиях применения автоматизированной системы обработки данных, что в настоящее время является нормой для большинства отечественных юрлиц.

Таким образом, во всех ПУД должны фиксироваться коды аналитических счетов УЗ на производство в разрезе соответствующих признаков.

При выборе конкретного варианта из широкого инструментария останавливаются на тех объектах, которые необходимы и определяются организационно-управленческой и технологической структурой предприятия.

ОСНОВНЫЕ ПОДХОДЫ

В отечественной учетно-аналитической практике наибольшее распространение получил подход, согласно которому выделяются следующие методы учета затрат и калькулирования СП: попроцессный; попередельный; позаказный; нормативный.

В основе технологической классификации методов лежит правильный выбор ОУЗ с точки

ТАБЛИЦА 1. ВОЗМОЖНОЕ ОБОБЩЕННОЕ АНАЛИТИЧЕСКОЕ СТРОЕНИЕ СЧЕТА 20 «ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО», ПОЗВОЛЯЮЩЕЕ УЧЕСТЬ ЗАТРАТЫ В РАЗРЕЗЕ МАКСИМАЛЬНОГО ПЕРЕЧНЯ ОУЗ НА ПРОИЗВОДСТВО

Уровень детализации	ОУЗ или аналитический признак группировки затрат	Аналитическая группа
Субсчет	Место возникновения с точки зрения технологической структуры предприятия или их носителя	Переделы (передел 1, передел 2 и т.д.), заказы (заказ 1, заказ 2 и т.д.), продукция (изделие) (изделие 1, изделие 2 и т.д.), группы однородной продукции (группа 1, группа 2 и т.д.) и т.д.
АС 3-го уровня	Статья калькуляции	Статья 1 (например, «Сырье и материалы»), статья 2 и т.д.
АС 4-го уровня	Центр ответственности	Центр ответственности 1 (например, «Цех № 1»), центр ответственности 2 и т.д.
АС 5-го уровня	Место возникновения с точки зрения организационной структуры предприятия	Место возникновения затрат 1 (например, «Отдел № 1»), место возникновения затрат 2 и т.д.
АС 6-го уровня	Элемент затрат	Элемент затрат 1 (например, «Материальные затраты»), элемент затрат 2 и т.д.
АС 7-го уровня	Группа с точки зрения их разграничения по нормам, изменениям и отклонениям	1 – «Затраты по нормам». 2 – «Отклонения от норм». 3 – «Изменения норм» (в случае их отдельного учета)
АС 8-го уровня	Группа с точки зрения их разграничения для исчисления налогооблагаемой прибыли	1 – «Затраты, участвующие при расчете налогооблагаемой прибыли». 2 – «Затраты, не участвующие при расчете налогооблагаемой прибыли»
АС 9-го уровня	Группа с точки зрения их разграничения между различными видами деятельности организации	Вид деятельности 1 (сегмент 1), вид деятельности 2 (сегмент 2) и т.д.
АС 10-го уровня	Группа с точки зрения их разграничения на подлежащие и не подлежащие корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО	1 – «Затраты, подлежащие корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО». 2 – «Затраты, не подлежащие корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО»

Источник: собственная разработка.

зрения технологической структуры предприятия. Следовательно, каждому из них будет соответствовать строение счета 20 «Основное производство».

Для **попроцессного метода** рекомендуется детализация счета 20 «Основное производство» по субсчетам и АС. Его применяют предприятия, как правило, производящие один вид продукции, и издержки на ее выпуск учитываются по юрилице в целом.

При **попередельном методе** иерархия счета 20 «Основное производство» усложняется, так как расходы должны в первую очередь группироваться по переделам, а затем детализироваться по отдельным агрегатам, установкам, процессам, этапам, видам продукции и т.д.

Строение рассматриваемого счета будет различным в зависимости от того, может ли в рамках соответствующих переделов часть затрат относиться по прямому признаку на определенные производимые виды продукции, и если прямое отнесение затрат на продукты невозможно.

При **позаказном методе** УЗ и калькулирования СП субсчета открываются на каждый заказ.

Однако предприятия могут сузить или расширить перечень признаков аналитической детализации к счету 20 «Основное производство» исходя из их информационных потребностей и технических возможностей по автоматизации бухучета.

Например, в качестве объекта может выступать классификация материальных затрат на сформированные за счет стоимости потребленных вторичных и пер-

ТАБЛИЦА 2. РЕКОМЕНДУЕМОЕ АНАЛИТИЧЕСКОЕ СТРОЕНИЕ СЧЕТА 20 «ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО» ПРИ ПРИМЕНЕНИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ПОЗАКАЗНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СП

Уровень детализации	Название счета		
Синтетический счет	20 «Основное производство»		
Субсчет	20.1. Заказ 1	20.2. Заказ 2	20.3. Заказ 3 и т.д.
АС 3-го уровня	Статьи калькуляции		
АС 4-го уровня	Центры ответственности или Места возникновения затрат		
АС 5-го уровня	Элементы затрат		
АС 6-го уровня	1 – «Затраты по нормам»		
	2 – «Отклонения от норм»		
	3 – «Изменения норм» (в случае их отдельного учета)		
АС 7-го уровня	1 – «Затраты, участвующие при расчете налогооблагаемой прибыли»		
	2 – «Затраты, не участвующие при расчете налогооблагаемой прибыли»		
АС 8-го уровня	Вид деятельности 1, вид деятельности 2 и т.д.		
АС 9-го уровня	1 – «Затраты, подлежащие корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО»		
	2 – «Затраты, не подлежащие корректировке при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО»		

Источник: собственная разработка

вичных материальных ресурсов, что важно при внедрении в промышленной организации процессов рециклинга в рамках продвижения в Республике Беларусь зеленых видов экономик.

При любом методе УЗ и калькулирования СП целесообразно применять АС или субсчет, на котором отражаются расходы, подлежащие корректировке при необходимости трансформации бухотчетности в формат МСФО.

Аналогичным образом стоит детализировать остальные синтетические счета группы УЗ на производство. Аналитическое строение счета 23 «Вспомогательные производства» будет тождественно рекомендуемому обобщенному строению счета 20 «Основное производство». Далее его структура должна зависеть от технологических особенностей изготовления продукции во вспомогательных

подразделениях и применяемого метода УЗ и калькулирования СП.

Это же касается и синтетических счетов: 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты» и 28 «Брак в производстве».

Рекомендуемая модель АУ позволит сформировать целостную картину УЗ на производство с отражением ее многогранности и широты учетно-калькуляционно-информационно-аналитических возможностей, позволит формировать данные об издержках в различных аспектах, основываясь на особенностях и управленческих задачах конкретной организации. Она не является догмой, а открытой системой, которая может быть расширена или сужена исходя из информационных потребностей внутренних (управленческий учет) и внешних (финансовый учет) пользователей.