

## **ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ПРЕДМЕТНАЯ ОБЛАСТЬ И ПРИНЦИПЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ**

*П.Я. Папковская, д.э.н., профессор БГЭУ*

Круг проблемных вопросов производственного учета достаточно широкий: от теоретического обоснования сущности и содержания учетных категорий до рассмотрения аспектов практической реализации достоверного учета отдельных факторов производства с целью контроля за уровнем затрат и формированием показателя себестоимости. Производственный учет представляет собой органичную систему, элементами которой являются непосредственно учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Основная его цель реализуется посредством функционирования системы в целом. Составляющие его элементы не могут самостоятельно существовать. В качестве характеризующих признаков производственного учета как системы можно выделить следующие:

- состав элементов;
- связь между ними;
- связующая цель;
- средства для достижения цели.

В качестве функционирующей системы производственный учет обеспечивает рациональное управление производством, потому что учет затрат во взаимосвязи с калькулированием является одним из основных средств контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов. Данная взаимосвязь обеспечивает оптимальный выбор технологических процессов при размещении и специализации производства и является основным критерием оценки целесообразности и эффективности производства определенных видов продукции (работ, услуг). Производственный учет дает возможность определять величину затрат по их видам, местам возникновения, объектам учета и калькуляции.

Взаимосвязь учета затрат с калькулированием обусловлена рядом методических позиций и характеризуется проявлением признаков, обусловленных целями, для достижения которых конкретный элемент функционирует. Во-первых, как уже отмечалось одним из главных вопросов производственного учета является выявление затрат, отвечающих тому или иному управленческому решению. Одним из таких решений является необходимость исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), данные для которого формируются на основе соответствующей классификации затрат. Следовательно, классификация затрат является одним из основополагающих признаков системы производственного учета, присущая как учету затрат, так и калькулированию себестоимости продукции. Она обусловлена целями, для достижения которых функционирует каждый из указанных элементов и является средством их достижения. Основным критерием для любой классификации является возникновение затрат в результате использования различных ресурсов в производстве. Для обеспечения необходимыми данными процесса исчисления себестоимости продукции затраты в производственном учете группируются по носителям (объектам) затрат и местам их возникновения (по центрам ответственности). Данная группировка затрат является исходной базой для калькулирования себестоимости. Обеспечение указанной группировки затрат осуществляется системой производственного учета путем документального отражения всех затрат. В первичных документах должна быть отражена информация, свидетельствующая о потреблении конкретного вида ресурсов в результате определенной хозяйственной операции.

Отражение в первичном документе только одного вида затрат позволяет обеспечить прямое отнесение затрат по объектам учета. Так, в первичных документах на расход материальных ценностей указывается их вид, носитель затрат (объект) и характер хозяйственной операции. Этим самым реализуется одно из требований Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимости продукции (работ, услуг) — выделение связанных с производством затрат, которые могут быть прямо включены в себестоимость отдельных видов продукции.

Посредством первичного учета обеспечивается еще одна отправная для калькулирования группировка затрат — на постоянные и переменные. Учетная практика свидетельствует, что абсолютно все затраты классифицируются в следующем порядке:

- прямые переменные;
- прямые постоянные;
- косвенные переменные;
- косвенные постоянные.

Для калькулирования такая группировка затрат дает возможность обеспечить выполнение конкретного управленческого решения: оперативное исчисление результативности хозяйствования с использованием маржинального дохода. Этим самым достигается одна из основных целей производственного учета — контроль за расходованием затрат. Выполнение этой цели обеспечивается в первую очередь носителями информации о затратах — первичными документами.

Накапливание, хранение и подготовка информации о затратах к обработке производится на счетах бухгалтерского учета в разрезе аналитических счетов. Аналитические счета открываются в зависимости от технологических особенностей процесса производства, поэтому число объектов учета затрат определяется наличием структурных подразделений и видами производимой продукции (работ, услуг). В зависимости от поставленной цели, направленной на подготовку и принятие соответствующих управленческих решений по реализации производимой продукции и определению ее конкурентоспособности, аналитические счета могут открываться в разрезе групп видов продукции или отдельных ее видов. В данном случае порядок калькулирования себестоимости продукции определяет постановку аналитического производственного учета. Для отдельных предприятий, специализирующихся на производстве конкретных видов продукции, аналитические счета должны быть открыты в разрезе этих видов, так как исчисление себестоимости производимой продукции является основой установления ее цены реализации.

Организация аналитического производственного учета предполагает обеспечение максимального совпадения объектов учета затрат с объектами калькуляции. Объектами калькуляции, как правило, являются отдельные виды готовой продукции (работ, услуг), себестоимость которых должна быть исчислена. Совпадение объектов учета затрат и калькуляции обеспечивает прямое отнесение (включение) производственных затрат в себестоимость конкретного вида продукции и, следовательно, точное ее исчисление. Это является важным требованием для формирования реализационной цены на конкретные виды продукции (работ, услуг). Однако объекты учета затрат и калькулирования не всегда совпадают, в связи с получением в производстве нескольких видов сопряженной продукции от одного объекта учета затрат.

Рассматривая взаимосвязь учета затрат и калькулирования себестоимости в качестве исходной базы достоверного исчисления себестоимости продукции следует сделать акцент на разграничении затрат по отчетным периодам, которое обеспечивается в системе синтетических и аналитических счетов. В соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты на производство входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты — предварительной или последующей. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет учесть сложность технологических процессов производства и разграничить затраты по вышеуказанному признаку с использованием следующих счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 31 «Расходы будущих периодов». Дебет указанных счетов аккумулирует произведенные затраты с целью получения необходимых данных для исчисления себестоимости продукции, а по кредиту производится их списание. Исходя из такого назначения данные счета учета затрат согласно их классификации являются калькуляционными счетами. Аналитические счета открываются в развитие указанных синтетических счетов на каждый объект учета затрат. Однако это не означает, что можно отождествлять термин «производственный учет» с «калькуляционным учетом», как делают это отдельные авторы [1, с. 75].

На наш взгляд с такой позицией вряд ли можно согласиться. Производственный учет, как любая информационная система, предназначается для конкретных объектов и имеет свои границы применения или предметную область с заданными функциями. Его предметная область в основном сосредотачивается на исследовании поведения затрат. Эта цель достигается функционированием его элементов: учета затрат, учета выхода продукции и калькулирования себестоимости продукции. Учет затрат обеспечивает сбор данных путем их документирования для следующих направлений использования:

- принятие решений и планирование использования отдельных видов затрат;
- контроль и регулирование производственной деятельности;
- расчет себестоимости произведенной продукции, формирование цен и определение размера получаемой прибыли.

Учет выхода продукции должен обеспечивать своевременное и достоверное отражение поступающей из производства предусмотренной технологией продукции. Это достигается организацией соответствующего документооборота, а также функционированием системы приема и хранения продукции. Правильно организованный учет выхода продукции в полной мере характеризует результативность производства.

Калькулирование, являясь составным элементом системы производственного учета, представляет собой совокупность приемов и способов экономических расчетов себестоимости продукции (работ, услуг). Следовательно, калькулирование можно определить как заключительный этап производственного учета при выполнении им функции сбора информации о затратах для определения себестоимости, формирования цен и определения полученной прибыли. Являясь элементом указанной информационной системы, калькулирование выполняет свою функцию, которая заключается в определении фактической себестоимости продукции для принятия различных управленческих решений:

- для оценки и контроля уровня запасов готовой к реализации продукции;
- для установления и контроля отпускных цен;

- для оценки результатов деятельности предприятия в целом;
- для принятия управленческих решений на макроуровне и формирования государственных заказов на производство отдельных видов продукции.

Приведенная характеристика связей между отдельными элементами системы производственного учета не будет достаточной без раскрытия взаимозависимости, которая проявляется в формировании соответствующей информационной базы для калькулирования и влияния функций калькулирования на организацию учета затрат. Организация аналитического учета затрат обусловлена выбором необходимой для соответствующего производства и целей управления калькуляционной единицей. Более того, процесс калькулирования может чередоваться с учетом производственных затрат, так как в отдельных отраслях себестоимость некоторых видов продукции (работ, услуг) входит в состав другой продукции. Следовательно, себестоимость применяется в качестве оценочного показателя затрат на производство таких видов продукции, которые технологически агрегируют предшествующие составные элементы.

Для организации производственного учета предназначен ряд синтетических счетов, на которых затраты аккумулируются согласно действующей номенклатуре статей затрат. Нужно отметить, что группировка затрат по статьям не позволяет выделить в себестоимости продукции отдельные элементы затрат и в этой связи — осуществить надлежащий контроль за ними в соответствии с целевым назначением. Предусмотренная Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) группировка затрат по элементам позволяет определять их размер относительно к выпускаемой продукции, т.е. только по предприятию в целом. Такова исторически сложившаяся практика учета затрат в нашей стране. Изучение зарубежного опыта показывает, что отражение затрат в разрезе их элементов является единственной и технологически обоснованной. Группировка затрат по элементам согласуется с технологией производственного процесса и соответствует его экономическому содержанию. Калькулирование себестоимости продукции на основе группировки затрат по элементам даст возможность в современных условиях организовать действенный контроль за их целесообразностью и определить зависимость каждого элемента затрат от объема производства. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет это сделать. Реформированию подлежит аналитический учет, для чего группировку затрат по объектам учета затрат следует производить в разрезе их элементов. Это позволит формировать информацию о затратах в разрезе элементов не только на таких счетах, как «Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», т.е. на счетах учета элементов затрат, но и на счетах производственного учета — «Вспомогательные производства», «Основное производство» и др. Это позволит обеспечить сопоставимость данных учета и отчетности о затратах без дополнительных выборочных работ, а также их прямое включение в себестоимость производимой продукции.

Технологические и организационные особенности производства, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации учета затрат 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. Принцип (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.

Исходя из этого, следует вначале определить предметную область калькулирования, а затем изложить принципы ее функционирования. Большинство авторов придерживается общепринятой точки зрения на сущность калькулирования и определяют его как систему экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции. Такое определение понятия калькулирования соответствует его фактическому местоположению и роли в системе производственного учета: учет затрат и калькулирование себестоимости продукции являются взаимосвязанными этапами производственного учета, в котором калькулирование является последующим, даже в случаях их чередования.

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 3-уровневой системной последовательности:

- 1) общие принципы организации производственного учета;
- 2) принципы формирования себестоимости;
- 3) 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 нормативных актах, 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. 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:

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.
5. Наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования.
6. Порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства.

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 предприятия. В противном случае полученные показатели себестоимости не будут практически востребованы.

Для отечественной учетной практики характерным является калькуляционный вариант распределения (списания) расходов. В этой связи следует подчеркнуть, что система полного распределения затрат делает более логичной процедуру исчисления прибыли. При кажущейся доказательности преимуществ исчисления себестоимости по переменным издержкам международная учетная практика отдает предпочтение полному

распределению затрат. Полную себестоимость продукции необходимо исчислять в целом по предприятию. Не имеет экономической целесообразности ее исчисление в разрезе структурных подразделений, так как такой показатель ни теоретически, ни практически не востребован. Реализация калькуляционного принципа производственного учета на уровне структурных подразделений приводит к многократному повышению его трудоемкости. В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры подразделения должны трансформироваться в «центры ответственности». Это даст возможность подразделениям нести ответственность только за те затраты, которые формируются у них и являются подконтрольными им. При этом подразделения должны нести ответственность за формирование только прямых затрат, которые должны быть «прозрачными», воспринимаемыми работниками и руководителем подразделения для контроля. Эти затраты должны соответствовать производственной программе подразделения, т.е. объему производства, быть переменными, зависящими от количества и качества производимой продукции (работ, услуг) конкретного центра. Контроль за формированием переменных затрат позволит подразделениям в свою очередь воздействовать на формирование маржинального дохода, который представляет разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и суммой прямых затрат, это так называемая сумма покрытия затрат. Для принятия управленческих решений по контролю затрат и объема производства эта система является оптимальной. Ее внедрение вполне согласуется с действующими нормативными документами по организации учета на предприятиях, предусматривающими исчисление полной себестоимости продукции. В целом по предприятию необходимо учитывать все затраты и исчислять полную фактическую себестоимость продукции, а также в установленном порядке определять финансовый результат по предприятию и расчеты с бюджетом. Следовательно, учет таких расходов как общехозяйственные, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления осуществляется в целом по предприятию без распределения по подразделениям, так как их уровень не зависит от их деятельности. В результате производственный учет должен быть организован в 2-х уровнях:

- по подразделениям в разрезе переменных прямых затрат без деления их по объектам учета;
- в целом по предприятию в разрезе объектов учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции.

Изложенная схема взаимосвязи учета затрат и калькулирования свидетельствует о том, что каждый из них не может быть только первопричиной, и в то же время только следствием одного из них. Учет затрат может быть организован для целей калькулирования, если поставлена такая цель, и в то же время калькулирование может обуславливать необходимость соответствующей организации учета затрат. Это две стороны одного целого, поэтому нет оснований считать, что учет затрат и калькулирование независимы друг от друга. В то же время функция производственного учета, заключающаяся в контроле затрат в процессе производства, может быть выполнена без калькуляции. Следовательно, они вполне могут функционировать самостоятельно. Однако все же согласиться с утверждением Я. В. Соколова, что «калькулирование и учет затрат — два параллельных и, в сущности, невзаимосвязанных процесса», никак нельзя [2, с. 234]. В ситуациях, когда учет затрат предопределяет калькулирование, т.е. он является первичным в технологической модели производственного учета, регламентированный состав затрат определяет сущностный, качественный и количественный уровень себестоимости, что соответствует учетной практике. В этом случае показатель себестоимости не может быть достоверным. И наоборот, достоверность показателя себестоимости воздействует на учет затрат в направлении отражения всех производственных затрат, в том числе регулируемых законодательством.

Конечные цели управления производственной деятельностью определяют степень взаимозависимости и самостоятельности учета затрат и калькулирования. Такой подход к определению их взаимосвязи, на наш взгляд, является исходным в понимании методов учета затрат и калькулирования. 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. Таким образом, приведенные выводы свидетельствуют о возможности их воздействия на существующую учетную практику в направлении уточнения ее теоретических и практических аспектов.

---

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие для высш. учеб. заведений – М.: Финстатинформ, МЦУПЛ, 2000. – 359 с.
2. Соколов Я.В. основы теории бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 2000 – 496 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой – М.: Финансы и статистика, 2002 – 952 с.