

УДК 657.479

Л.С. Боташева, М.А. Лайпанова

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск, email: leilushka@bk.ru, malika.laipanova@qmail.com

СИСТЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Ключевые слова: затраты, калькулирование, метод, производство, себестоимость, стандарт, счет, учет.

В статье рассмотрены основы организации учёта затрат и калькулирование себестоимости. Проанализирована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости по разным основаниям. Методы калькулирования себестоимости являются неотъемлемой частью процесса организации производства учетной системы и документооборота в организации. Выбор конкретного метода обусловлен рядом факторов, связанных со спецификой хозяйственно-производственной деятельности организации.

L.S. Botasheva, M.A. Laipanova

North Caucasus State Academy, Cherkessk, email: leilushka@bk.ru, malika.laipanova@qmail.com

COST ACCOUNTING AND PRODUCT COST CALCULATION SYSTEM

Keywords: costs, calculation, method, production, cost, standard, account, accounting.

The article discusses the basics of cost accounting and cost calculation. The classification of methods of cost accounting and cost calculation for various reasons is analyzed. Cost calculation methods are an integral part of the production organization process. accounting system and document management in the organization. The choice of a particular method is due to a number of factors related to the specifics of the economic and production activities of the organization.

В современных непростых экономических условиях, обусловленных довольно высокой динамичностью бизнеса, пандемией COVID-19 и его последствиями, хозяйствующим субъектам для обеспечения эффективности деятельности и сохранения конкурентных преимуществ, необходимо в числе прочих мер совершенствовать применяемые методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, исходя из особенностей производственной направленности, видов выпускаемой продукции, технологии ее выпуска. Затраты, как объект бухгалтерского учета, отличаются многообразием, трудностью их измерения, оценки, учета, сложностью и противоречивостью их влияния на экономический результат. По мнению Герасимовой Л.Н.: «управление производственными затратами, в частности, в условиях рынка, считается ключевой целью всей системы управления компанией, так как именно здесь аккумулируются все сведения о фактических затратах, а следовательно-

но, формируются основы для извлечения фактического дохода» [7, с.75].

При рассмотрении затрат на производство продукции качестве объекта учета следует разграничить такие экономические понятия как «расходы», «затраты предприятия», «издержки производства», «себестоимость продукции». Зачастую в теории и на практике понятия «расходы», «затраты» и «издержки производства» на уровне предприятия используются как синонимы, хотя по экономическому содержанию они различаются.

Расходы (expense) – стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение рассматриваемого периода, т.е. это стоимость каких-либо активов, использованных для получения дохода (на производство продукции или оказание услуг) в течение определенного периода времени, хотя этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса (актива).

В нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет затрат, оперируют понятием «расходы». Так, ст.5 ФЗ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ расходы экономического субъекта являются одним из объектов бухгалтерского учета [2].

Согласно Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [3]. Здесь, вероятно, следует согласиться с мнением Дружиловской Т.Ю., которая отмечает: «Понятие «расходы», несмотря на наличие его определения в ПБУ 10/99, является недостаточно урегулированным в настоящее время. Во многих российских нормативных документах по бухгалтерскому учету (и даже в самом ПБУ 10/99) имеет место неправомерное использование термина «расходы», искажающего его определение в ПБУ 10/99. Требуется уточнения вопрос о том, трактуются ли в российском учете расходы, как только та величина, которая уменьшает финансовый результат, или можно говорить о расходах в более широком смысле: как о величине уменьшения капитала (не только в части финансового результата), не связанного с операциями с собственниками» [9, с.59].

В НК РФ дается определение «расходов» через затраты: «Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком» И далее: «под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме» (п.1 ст.252) [1].

В Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса указано: «Расходы – часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода... Расходы

по обычным видам деятельности – регулярно, систематически повторяющиеся процессы, отражающие потребление ресурсов с целью извлечения доходов» [5].

В указанных Методических рекомендациях для правильного понимания, однозначного толкования и использования, а также единого подхода с целью рационального построения учета затрат на производство введены следующие основные понятия и признаки их содержания.

Издержки производства – денежное выражение совокупных затрат производственных факторов для осуществления организацией своей производственной и сбытовой (коммерческой) деятельности.

Затраты на производство – совокупность всех издержек производства за определенный период, связанных с обеспечением процесса расширенного воспроизводства (суммарное выражение всех издержек производства).

Себестоимость продукции (работ, услуг) – текущие затраты производственных ресурсов или затраты на простое воспроизводство. Представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство.

Затраты по элементам – валовые расходы по обычным видам деятельности, состоящие: из материальных затрат; затрат на оплату труда; отчислений на социальные нужды; амортизации; прочих затрат.

Затраты по статьям – затраты, состоящие из одного или нескольких элементов, обусловленные непосредственной связью с носителями затрат – отдельными видами продукции (объектами исчисления себестоимости). По своему составу шире элементных, поскольку учитывают как характер технологии производства, так и его структуру. Затраты по всем установленным статьям составляют производственную себестоимость продукции (работ, услуг) [5].

Очень часто в бухгалтерской литературе рассматривают методы учета затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции, работ и услуг

как неразрывное целое, «две стороны одной медали» (ПП Новиченко). Однако учету затрат и калькуляции присущи различные «как предметы изучения, так и способы познания» (И.А. Басманов). Этот взгляд полностью разграничивающий учет затрат и калькуляцию, следует считать наиболее правильным, так как в этом случае признается: 1) что учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть; 2) что учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть, исчисление себестоимости планируемой к выпуску продукции [6, с.125].

Учет затрат на производство, как и любой объект бухгалтерского учета, регулируется в законодательно-нормативном порядке, такими документами как НК РФ [1], ФЗ «О бухгалтерском учете №№402-ФЗ [2], Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» ПБУ 1/2008, Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [3], План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [4], отраслевыми методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) и др.

Прищенко Е.А., Низовкина Н.Г отмечают: «Для того чтобы эффективно управлять затратами, необходимо правильно выбрать метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции из используемых в управленческом учете. Существуют различные методы, их применение определяется отраслевой принадлежностью, особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки, и методы выбираются предприятием самостоятельно [12, с. 122]. К этому добавим, что они зависят также от структуры управления производством, уровня автоматизации учетно-вычислительных работ и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Рациональная организация учета затрат предполагает систему элементов и средств а так же методов оптимального формирования учетного процесса с целью обеспечения своевременной, достоверной и полезной информацией

о затратах руководство для управления и контроля эффективностью произведенных расходов. Под методом учета затрат на производство понимают систему приемов и способов организации сбора, документального оформления, обобщения и отражения в учете расходов для обобщения и получения необходимой информации для определения себестоимости продукции (работ, услуг). Выделяют три основных метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): позаказный, попередельный (попроцессный) и нормативный.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования себестоимости является отдельный производственный заказ. Для обобщения информации о затратах на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет с указанием кода заказа. Код заказа проставляется на всех первичных документах по учету труда и его оплаты, расхода материалов и других документах по учету прямых затрат. Прямые затраты относятся непосредственно на заказ, косвенные учитываются по статьям затрат, местам возникновения, центрам затрат и затем распределяются между отдельными заказами в соответствии с принятым порядком, указанным в учетной политике организации.

При попередельном методе учета и калькулирования себестоимости объектами учета затрат являются не только виды продукции, статьи затрат, но и переделы. Характер попередельного технологического процесса производства требует, чтобы затраты на производство продукции учитывались по стадиям – переделам – в разрезе калькуляционных статей и по видам и/или группам продукции. Известны два варианта данного метода учета затрат на производство: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. При первом варианте калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела и их движение от одного передела к другому оформляют бухгалтерскими записями. При втором варианте учитывают по каждому переделу, по себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, учет движения полуфабрикатов ведется в натуральных показателях.

Попроцессный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости не предполагает выделения переделов в составе технологического процесса изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг). В этом случае незавершенное производство отсутствует или им можно пренебречь, объектом учета затрат является технологический процесс, все затраты рассматриваются как затраты на выпуск, объектом калькулирования – продукт технологического процесса.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости предполагает применение большого количества технологически обоснованных норм как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Создается система технически обоснованных прогрессивных норм и нормативов; и на ее основе осуществляются учет производственных затрат по действующим нормам расхода средств производства и живого труда и отклонениям от этих норм; ведется оперативный учет отклонений от норм и системный учет изменений норм. Фактическая же себестоимость продукции исчисляется как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

В одних и тех же хозяйствующих субъектах встречаются одновременно различные по характеру организации производства, и потому учет затрат и исчисление себестоимости будут организованы по различным методам – нормативным, попередельным, позаказным. Так, в одном из старейших предприятий г. Черкесска АО «Холодмаш» (был создан в 1923 году как завод «Молот»), который занимается производством теплообменных устройств, оборудования для кондиционирования воздуха промышленного холодильного и морозильного оборудования для фильтрации и очистки газов, учет затрат и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции ведется одновременно нормативным и позаказным способами: затраты на производство компрессоров, воздуходувок ГР-А5-4 и ГР-А5-5 и микронагнетателей МР5-8Г, МР3-8Г, МР2-4Г, МР3-2Г, МР2-2Г учитываются нормативным

методом, учет затрат на изготовление и монтаж опор двойного назначения – позаказным. Также позаказным методом ведется учет затрат на ремонт производственного оборудования, отдельных зданий и сооружений... Однако, главные принципы нормативного метода учета затрат – текущий контроль за затратами по установленным нормам, выявление отклонений от норм – могут применяться и при попередельном, и при позаказном методах учета. Во всех производствах ведется аналитический учет затрат на производство по группам однородных изделий (работ, услуг) и статьям калькуляции.

Мизиковский Е. А. и Мизиковский И. Е. подчеркивают, что «для создания учетной информации, полезной для принятия управленческих решений, необходимы группировки по объектам учёта затрат и объектам калькулирования» [10, с.34]. И далее авторы объекты учёта затрат определяют как «структурные подразделения каждого вида деятельности в отдельности (места образования затрат), по которым имеется объективная необходимость формирования затрат согласно принципу подотчётности в бухгалтерском учёте (по конкретным должностным лицам) [10, с. 54-56].

Для обобщения информации о затратах в Плане счетов в бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрена группа счетов. В преамбуле к разделу III Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, отмечено, формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах 20-29, либо на счетах 20-39 [4].

Методическими рекомендациями по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций дана характеристика и пяти предусмотренным вариантам учета затрат на производство:

- 1) основной традиционный (калькуляционный);
- 2) с применением отдельных счетов по элементам и калькуляционных счетов в единой системе;
- 3) с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов;

4) в самостоятельной системе счетов (вариант автономии);

5) с двумя системами счетов (интегрированный подход) [5].

Первый (традиционный) вариант используется большинством хозяйствующих субъектов. В этом случае информация о затратах по основным видам деятельности формируется с применением счетов 20 – 29. Прямые затраты учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные – на собирательно-распределительных счетах – 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списывают со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» на калькуляционные счета издержек производства и определяют фактическую производственную себестоимость продукции. Затем фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают со счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Остальные методы учета затрат, предусмотренные указанным документом используются в практике отечественных хозяйствующих субъектов не часто.

При втором варианте учет затрат осуществляется в два этапа с использованием специальных собирательных синтетических счетов (30-39) и субсчетов для учета затрат по элементам на первом этапе и обобщением затрат за отчетный период во втором этапе. Детализация по статьям и носителям затрат осуществляется в системе калькуляционных счетов.

При использовании третьего варианта предусматривается относить на продукцию только те затраты, которые зависят от объема производства (условно-переменные), а условно-постоянные затраты непосредственно списывать на финансовый результат продажи продукции (в международной практике – «директ-костинг»).

Четвертый вариант учета затрат на производство основан на самостоятельной системе счетов (вариант автономии) и предназначен для малых организаций однородного направления деятельности. Затраты учитываются по экономическим элементам без калькулирования и определения фактической себестоимости продукции, без выделения объектов учета и статей расходов в целом по организации. Учет затрат по элементам ведется на счетах с 31 по 38 и, кроме того, еще двух счетов: 30 «Остатки материальных ценностей» и 39 «Затраты по обычным видам деятельности», который служит сводным счетом доходов и расходов. Заключительными записями счет 39 закрывается и вся сумма расходов, списывается в дебет счета 90 «Продажи».

Пятый вариант учета затрат на производство базируется на двух системах счетов. В финансовом учете текущие затраты по элементам. В управленческом учете формируется информационно-аналитическая база управления производственной деятельностью, т. е. ведутся пообъектный учет и контроль всех видов расходов ресурсов, исчисляются результаты производственной деятельности. Взаимосвязь между обоими видами учета основана на использовании специальных, так называемых отражающих счетов (счетов-экранов), которые предназначены для передачи из финансового учета в управленческий данные об остатках ресурсов на начало и конец периода, где они группируются по счетам производственного учета. С целью определения финансового результата в систему счетов управленческого учета введен счет 27 «Результаты производственной деятельности», на котором определяются два результата: маржинальный доход на первом этапе и конечный финансовый результат на втором. Конечные результаты, определенные в финансовом и управленческом учете, должны быть одинаковыми [5].

Рассматривая вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, следует сказать и о зарубежных методах, которые получили широкое распространение: стандарт-кост (standart-cost), директ-костинг (direct costing), (ABC («activity based costing»); система

«just in time» («точно в срок»); функционально-стоимостной анализ (ФСА); метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking); концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing – LCC); таргет-костинг; кайзен-костинг.

Исторически метод стандарт-кост, основой которого является предварительное нормирование затрат по статьям расхода, предшествовал учету по нормативам и нормативному учету фактической себестоимости. Установленные нормативы принимаются в качестве постоянных, исключая те случаи, когда резко возрастает или понижается стоимость материальных или трудовых ресурсов.

Часто «стандарт-кост» используется в сочетании с методом «директ-кост», когда учет и контроль осуществляются в основном с точки зрения прямых затрат, в то время как косвенные затраты списывается непосредственно на результаты реализации продукции, уменьшая валовую прибыль и доводя ее до уровня чистой прибыли. Современный директ-костинг имеет два варианта: 1) простой директ-костинг, основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах; 2) развитой директ-костинг (верибл-костинг), при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции. При системе «директ-костинг» себестоимость продукции учитывается и, соответственно, планируется в отношении только переменных затрат.

ABC-метод (AB-костинг), учет затрат по функциям, бизнес-процессам) – это калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов. Используется метод поэтапного распределения косвенных расходов на себестоимость продукции [8].

Система «just in time» («точно в срок») включает три основных компонента: управление «точно в срок», организация бизнес-процесса «точно в срок», калькулирование «точно в срок». Протекающие на предприятии процессы снабжения,

производства, продаж организованы таким образом, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты, ликвидировать операции и процессы, не дающие дополнительных улучшений продукции или услуг. JIT-калькулирование, включающее три варианта учетной системы «калькулирование по последней операции, backflash costing», обеспечивает достаточной информацией систему управления предприятием [11].

По утверждению Шеремет А.Д., Керимов В.Э.: «В настоящее время «Кайзен – костинг» является одним из перспективных моделей не только японского управленческого учета, но и успешно применяется во многих компаниях экономически развитых стран мира. «Кайзен – костинг» можно определить как модель управленческого учета, основной целью которой является производство информации для повышения качества выпускаемых продуктов путем оптимизации бизнес – операций и уровня производственных затрат. При «Кайзен – костинг» основными объектами учета и калькуляции затрат являются производственные процессы (рабочие операции). Можно сказать, что «Кайзен – костинг» является усовершенствованной моделью попередельного (по процессного, пооперационного) метода учета и калькуляции затрат с применением философии «Кайзен». Кроме того, «Кайзен – костинг» успешно заимствовал, и параллельно сосуществуют с такими моделями управленческого учета, как «Стандарт – костинг», «Директ – костинг», «Таргет – костинг», «ABC – костинг», «JIT» и др.» [14, с.308]

Таким образом, для оперативного руководства деятельностью хозяйствующего субъекта, учет затрат на производство, исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) имеет важное значение, так как позволяет вовремя вскрыть внутренние резервы и использовать снижения себестоимости продукции, повышения ее конкурентоспособности.

При этом вариативность использования методов системы учета затрат и калькулирования зависит от особенностей каждого отдельно взятого хозяйствующего субъекта, видов производства, его объемов, формы собственности и, «несмотря на кажущуюся предопределен-

ность, выбор методов калькулирования себестоимости остается за руководством организации и основывается на принципе соотношения затрат на внедрение каж-

дого метода и выгод от той информации, которая будет сформирована в системе бухгалтерского учета после его внедрения» [10, с. 61].

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 14.07.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2022). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения 15.09.2022).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 31.12.2021) «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 15.09.2022).
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения 15.09.2022).
4. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения 15.09.2022).
5. Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/ (дата обращения 15.09.2022).
6. Бочкарева И.И., Бычков В.А. и др. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред Я.В. Соколова. М.: ТК Велби, Из-во Проспект, 2004. 771 с.
7. Герасимова Л.Н. Современные подходы к развитию информационной базы управления затратами в строительстве // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. № 1. С. 71– 83. DOI: 10.24891/ia.22.1.71.
8. Дегальцева Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости // Политематический сетевой научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 104. с. 1010-1020.
9. Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения расходов организаций в бухгалтерском финансовом учете // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. № 1. С. 48-71. DOI: 10.24891/ia.24.1.48.
10. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет: учебник. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015.
11. Основные подходы к управлению операционными запасами. Метод «точно в срок» и система «Канбан». [Электронный ресурс]. URL: <https://liima.ru/business-ideas/osnovnye-podhody-k-upravleniyu-operacionnymi-zapasami-metod/>.
12. Прищенко Е.А., Низовкина Н.Г. Совершенствование системы учета затрат и калькулирование себестоимости // Мир экономики и управления. 2018. № 18 (2). С. 121-131. DOI: 10.25205/2542-0429-2018-18-2-121-131.
13. Семенова Ф.З., Боташева Л.С. Оптимизация учета затрат и калькулирования себестоимости в мебельном производстве // Вестник науки и образования. 2015. № 3 (5). С. 60-64.
14. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. Уникальные методы управленческого учета: модель «Кайзен-костинг» // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 303-310.