

УДК 657.47.011.1

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ**С.Н. Жалсанова**

Сибирский федеральный университет, Красноярск, email: sveta.zhalsanova03@gmail.com

Аннотация. Статья посвящена проблеме отсутствия единого подхода к классификации методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости. В работе рассматриваются различные точки зрения отечественных авторов, выявляются причины терминологической и методологической неоднородности. Подчеркивается необходимость разграничения указанных категорий как самостоятельных этапов учетного процесса. В рамках исследования представлена классификация, основанная на выделении ключевых признаков, обеспечивающая системный подход и теоретическую определенность.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, метод учета затрат, метод калькулирования себестоимости, позаказный метод, поперечный метод, пооперационный метод.

PROBLEMATIC ISSUES OF COST ACCOUNTING AND COSTING METHODS**S.N. Zhalsanova**

Siberian Federal University, Krasnoyarsk, email: sveta.zhalsanova03@gmail.com

Abstract. The article explores the problem of the absence of a unified framework for classifying cost accounting and costing methods. It reviews differing perspectives in Russian academic literature and highlights the causes of both terminological and methodological inconsistency. The paper emphasizes the importance of distinguishing these concepts as separate stages within the overall accounting process. As part of the study, a classification system is proposed, based on key distinguishing features, aimed at ensuring a systematic and theoretically grounded approach.

Keywords: costs, cost accounting, costing methods, job order costing, process costing.

Дата поступления статьи в редакцию: 02.07.2025

Дата принятия статьи в печать: 07.08.2025

Введение

Оценка фактической себестоимости готовой продукции, а также точный учет запасов и незавершенного производства имеют ключевое значение для эффективного управления предприятием. Данные показатели служат фундаментом для обоснованного ценообразования и позволяют выявлять внутренние резервы повышения рентабельности. Грамотно выстроенная система учета затрат и калькулирования себестоимости обеспечивает формирование достоверной информации об использовании ресурсов и производственной эффективности, что способствует оперативному вмешательству и своевременной оптимизации деятельности предприятия.

Цель исследования

Целью исследования является выявление и теоретическое обоснование методологической разграниченности понятий «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости», а также разработка логически структурированной классификации, обеспечивающей содержательное и функциональное разграничение и согласованность указанных категорий.

Материалы исследования

Теоретической базой исследования послужили труды отечественных авторов, рассматривающих вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости, а также публикации по управленческому учету. В исследовании проанализированы различные классификации, предложенные в научной литературе, включая как подходы, предполагающие разграничение понятий, так и подходы, объединяющие их в единое целое. Методологическую основу составили методы логического анализа, сопоставления, группировки и систематизации. Выводы исследования основаны на сравнительном анализе существующих подходов и личной аналитической работе, проведенной с учётом рекомендаций научного руководителя.

Результаты исследования

Отсутствие прозрачной и точной системы учета затрат существенно осложняет процесс принятия управленческих решений и искажает оценку финансового состояния предприятия. В этой связи выбор адекватных методов учета затрат и калькулирования себестоимости приобретает особую значимость как в практическом аспекте, так и с точки зрения развития теоретико-методологической базы учета.

Выбор того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости обуславливается совокупностью производственно-экономических факторов, определяющих специфику деятельности организации. К числу таких факторов, прежде всего, относится характер производственного процесса – будь то массовое, серийное или единичное производство. Существенное значение имеет технологическая сложность и многоступенчатость производственного цикла: выпуск некоторых видов продукции требует прохождения через несколько стадий или переделов, каждый из которых представляет собой самостоятельный этап обработки. Не менее важен характер и номенклатура выпускаемой продукции: в одних случаях это простые изделия, а в других – сложные технические объекты, состоящие из многочисленных деталей, узлов и компонентов, каждый из которых может иметь собственную себестоимость и быть реализован на сторону.

Также критически важным параметром является продолжительность производственного цикла, которая может варьироваться от нескольких часов – как, например, при добыче полезных ископаемых в угольной и рудной промышленности – до нескольких месяцев или даже лет, как в лесной промышленности или судостроении. Помимо этого, немалую роль играет объем и структура незавершенного производства, которые оказывают влияние на сложность калькулирования: чем выше степень незавершенности и разнообразнее состав полуфабрикатов, тем сложнее становится процесс точного распределения затрат и определения себестоимости готовой продукции.

Таким образом, рациональность применения того или иного метода учета затрат и калькулирования себестоимости напрямую зависит от его соответствия особенностям производственного процесса и от того, в какой степени он способен обеспечивать полноту, достоверность и оперативность информации, необходимой для принятия управленческих решений, составления отчетности и стратегического планирования.

В ходе анализа теоретических подходов, представленных в экономической литературе, было выявлено отсутствие четкого разграничения понятий «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости», а также вытекающая отсюда значительная разнородность классификаций методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости (либо и вовсе игнорирование классификационного подхода). В частности, в ряде работ понятия «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости» тождественны или вовсе представляют одно целое, а нормативный, позаказный и попередельный методы учета затрат и калькулирования себестоимости поставлены в один ряд. Подобная эклектичность в изложении теоретического материала препятствует формированию целостного представления о методологических основах системы учета затрат. В этой связи представляется особенно важным проводить корректное терминологическое разграничение данных категорий и выстраивать классификацию методов по определённым признакам.

Необходимость четкого разграничения понятий «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости» подчёркивается рядом авторитетных исследователей. Так, Л.М. Полковский обоснованно акцентирует внимание на том, что несмотря на тесную взаимосвязь этих категорий, они отражают различные этапы учетного процесса, каждый из которых имеет свой объект. В частности, объектом учета затрат выступают места их возникновения (или центры ответственности): цехи, участки, переделы и др. В то время как объектом калькулирования себестоимости (или носителем затрат) является конкретный вид продукции, работ или услуг, в отношении которого осуществляется расчёт себестоимости. Учет затрат, по мнению Полковского, является предпосылкой для калькулирования себестоимости, что подчёркивает их логическую и методологическую последовательность. Исходя из такого подхода, он предлагает отдельную классификацию методов калькулирования себестоимости, включающую позаказный, попередельный, директ-костинг, попроцессный и нормативный методы калькулирования [6]

Похожую позицию занимает и В.Э. Керимов, отмечая, что, с одной стороны, исчисление себестоимости невозможно без данных, формируемых в системе учета затрат, а с другой – сама организация учета затрат подстраивается под требования калькулирования, обеспечивая необходимый уровень детализации и аналитичности. Таким образом, речь идёт не о дублировании понятий, а о функционально связанных, но самостоятельных звеньях единого учетного механизма, каждое из которых требует применения специфических методических подходов. Так, Керимов выделяет методы учета затрат в отдельную

систему и классифицирует их по способу оценки затрат: метод учета затрат по фактической, плановой и нормативной себестоимости, по характеру производственного процесса: попередельный, позаказный и пооперационный учёт затрат, по полноте включения затрат в себестоимость: по полной и по переменной себестоимости [3].

В то же время другие исследователи, такие как Ю. А. Бабаев и А. И. Кибиткин, исходят из целостного подхода и рассматривают методы учета затрат и калькулирования себестоимости как элементы единого процесса. Так, Бабаев предлагает следующую классификацию:

- по объектам учета различают позаказный, попередельный, попроцессный методы;
- по полноте учитываемых затрат методы делятся на калькулирование полной и неполной себестоимости;
- по способу сбора информации и контроля за затратами: нормативный, метод суммирования фактических затрат, коэффициентный [8].

Кибиткин выделяет следующие признаки классификации: по полноте учета затрат (метод калькулирования полной и неполной себестоимости), по объектам учета затрат (попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета затрат по функциям, т.е. ABC-метод), по оперативности учета и контроля (метод калькулирования фактической и нормативной себестоимости) [7].

В связи с выявленной неоднородностью существующих классификаций, в настоящей работе, при консультационной поддержке научного руководителя, представлена структурированная система классификационных признаков, позволяющая комплексно охарактеризовать методы учета затрат себестоимости.

1. По полноте включения затрат в себестоимость выделяют:

- метод учета затрат по полной себестоимости предполагает распределение всех производственных затрат, как переменных, так и постоянных по центрам ответственности пропорционально выбранной базе (в зарубежной практике данному подходу соответствует Full/Absorption costing);

- метод учет сокращенной себестоимости предполагает ограниченное включение затрат в себестоимость, например, включение только прямых переменных затрат (в зарубежной практике известен как «Direct-costing»), всех переменных производственных затрат (тождественен зарубежному «Variable costing»), также существует метод учета затрат только по затратам на материалы и еще множество вариаций.

2. По времени отражения затрат выделяют нормативный (ведется на основе заранее установленных нормативов) и фактический учет (основан на данных первичных документов по мере возникновения затрат).

3. По способу распределения косвенных затрат:

- котловой, принцип которого заключается в том, что все затраты учитываются «в общем котле» и распределяются условно;

- традиционный метод предполагает распределение стандартных групп косвенных затрат по заранее определённой базе (например, по трудозатратам или машино-часам);

- ABC-метод («Activity-Based costing») предполагает распределение косвенных затрат на основе анализа видов деятельности, потребляемых различными объектами учета. В отличие от традиционных методов, использующих стандартные базы распределения, ABC связывает затраты с конкретными производственными процессами/операциями (activities), а затем – с объектами, которые эти процессы потребляют.

4. По технологии производства различают позаказный и попередельный (частный случай попроцессный) метод.

- Позаказный метод (в зарубежной литературе «Job order costing») применяется в условиях индивидуального и мелкосерийного производства, когда продукция изготавливается по отдельным заказам или товарокомплексам. В данном методе прямые затраты накапливаются и учитываются по конкретному заказу с присвоением индивидуального шифра, косвенные – распределяются согласно установленным базам. Он широко используется в отраслях с длительным производственным циклом и высокой степенью специализации, таких как строительство, судостроение, ремонт, машиностроение, а также в проектно-ориентированных видах деятельности.

- Попередельный метод (process costing) используется в серийном, массовом и непрерывном производстве с последовательной переработкой сырья. Затраты накапливаются по каждому переделу и внутри него группируются по статьям калькуляции. Прямые расходы учитываются на основе первичных документов, а косвенные – распределяются между переделами и, при необходимости, по видам продукции.

- Частным случаем отечественного попередельного метода является попроцессный, применяющийся в отраслях с непрерывным, однотипным производством и минимальным объемом незавершен-

ного производства, таких как добывающая промышленность, электроэнергетика, водоснабжение. В попроцессном методе прямые и косвенные издержки накапливаются по статьям калькуляции и относятся на весь объем произведённой продукции [1].

Таким образом, методы учета затрат определяют, каким образом затраты идентифицируются, классифицируются, отражаются в учете и распределяются между объектами учета.

Методы калькулирования себестоимости, в свою очередь, описывают способы отнесения накопленных затрат на объекты калькулирования с целью исчисления себестоимости продукции. Здесь так же могут использоваться вышеперечисленные методы, так, затраты могут быть сгруппированы и распределены с использованием попередельного метода учета затрат, в то же время расчет себестоимости отдельных номенклатурных единиц может осуществляться нормативным методом – с применением заранее установленных норм расхода ресурсов и последующим анализом отклонений.

Приведенную классификацию можно представить в виде схемы (рис. 1).



Рис. 1. Классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости

Стоит отметить, что в научной и практической литературе категория «методы учета затрат и калькулирования себестоимости» как единое целое действительно встречается и имеет право на существование. Однако корректным её применение представляется лишь в отношении попередельного и позаказного методов, поскольку в рамках данных подходов учет затрат и калькулирование себестоимости неразрывно связаны между собой. Затраты накапливаются в разрезе переделов или заказов, а на выходе обеспечивается возможность прямого расчёта себестоимости конкретной калькуляционной единицы. Таким образом, в этих случаях учет и калькулирование представляют собой единую технологически обусловленную систему.

Выводы

В рамках проведённого исследования была выявлена методологическая проблема, связанная с отсутствием четкого разграничения понятий «методы учета затрат» и «методы калькулирования себестоимости», что влечёт за собой разнообразие и несогласованность существующих классификаций. Установлено, что в отечественной научной литературе присутствуют как подходы, предполагающие разделение указанных категорий, так и трактовки, рассматривающие их как единое целое. При этом обобщённое использование термина «методы учета затрат и калькулирования себестоимости» может быть оправдано лишь в ограниченных случаях – например, при применении попередельного или позаказного методов, где учет и калькулирование функционально взаимосвязаны.

На основе анализа различных авторских подходов и с учётом рекомендаций научного руководителя была предложена структурированная классификация, позволяющая логически и содержательно разграничить методы учета затрат и методы калькулирования.

Литература

1. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. 528 с.
2. Ермакова Л.В., Кузнецова О.Н. Выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2018. № 2 (10). С. 34-39.
3. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров 9-е изд. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2020. 582 с.
4. Кузьмина И.Н. Понятие и сущность себестоимости продукции // Экономика и социум. 2022. № 3-2 (94). С. 1-7.
5. Пельмская И.С., Савченко Н.Л., Воронов Д.С. Особенности учета и калькулирования на промышленных предприятиях: монография. М.: Креативная экономика, 2019. 200 с.
6. Полковский Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для бакалавров. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. 256 с.
7. Кибиткин А.И., Дрожжина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В. Учет и анализ в коммерческой организации. М.: Издательский дом Академии Естествознания, 2012. 368 с.
8. Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г., Борисова Е.Ю. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практическое пособие. М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2024. 188 с.