

Методы бухгалтерского учета затрат, составляющих себестоимость промышленной продукции

Methods of the Accounting the Expenses, Forming Prime Cost to Industrial Product

УДК 657.22

DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-1-37-42

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Faculty of the Taxes, Audit and Business-Analysis, Financial University at Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены теоретические и практические вопросы идентификации методов учета производственных затрат, используемых в практике субъектов промышленного производства, их содержания и применения в целях рационализации производственного учета и роста его эффективности.

Ключевые слова: запасы, производство, бухгалтерский учет, управленческий учет, производственный учет, методы.

Abstract. In article are considered theoretical and practical questions to identifications of the methods of the account of the production expenses applicable in practical person subject industrial production, their contented and using in purpose of the rationalizations of the production account and growing to its efficiency.

Keywords: spares, production, accounting, management account, the production account, methods.

Среди активов, потребляемых или создаваемых в рамках обычного операционного цикла организации либо используемых в течение составляющего не более 12 месяцев периода, которые считаются запасами в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы», существенное место занимают затраты организации. Их особенностями в системе бухгалтерского учета являются не только необходимость признания в качестве запасов, но также отнесение к расходам периода, т.е. к расходам, которые в том числе относятся на себестоимость продукции, работ, услуг (п. 2 ФСБУ 5/2019 «Запасы») [2].

Состав расходов субъекта хозяйствования, относимых на себестоимость продукции, работ, услуг в числе других видов запасов, должен быть раскрыт в бухгалтерской (финансовой) отчетности наряду со способами (методами) исчисления их фактической себестоимости, что свидетельствует об актуальности рассмотрения возможных способов (методов) их учета. Тем более что, согласно п. 8 ФСБУ 5/2019 «Запасы» в организации, занимающейся производственной деятельно-

стью, следует организовать действенную систему контроля ценностей, переданных в производство, что обеспечивается применением соответствующих методов учета производственных расходов. Их отличительной чертой является применение совокупности «способов регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости» [13, с. 120], с чем мы солидарны.

Важным компонентом, обуславливающим содержание методов учета производственных расходов, также выступает, на наш взгляд, проведение контрольных действий, направленных на обнаружение сверхплановых (сверхнормативных) расходов, причин и виновников их возникновения, обоснование, разработка и внедрение мер по дальнейшему недопущению неоправданных дополнительных расходов. Такая контрольная составляющая в той или иной степени характерна для любого метода учета затрат на производство. Как справедливо отмечает Л.П. Крылова [8, с. 31], посредством метода учета затрат на производство имеется возможность выявить необходимый

объем информации для контроля за формированием себестоимости продукции, работ, услуг. Другие исследователи отводят контрольной функции, присущей методам учета производственных затрат, более существенную роль. Так, Л.А. Чайковская уверена — исходными причинами выбора того или иного метода производственного учета служит, в числе других «система контроля за прохождением сырья и полуфабрикатов...» [16, с. 242]. Действительно, технология производственного процесса по превращению сырья, материалов и других предметов труда в готовый промышленный продукт, обуславливающая возможные варианты контроля движения материально-производственных ресурсов, зачастую лежит в основе выбора метода учета производственных затрат.

Отдельные авторы высказывают мнение, что существуют отдельные понятия — методы учета производственных расходов (затрат) и методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг [3, с. 465; 4, с. 5–6]. Другие ученые рассматривают лишь методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг [15, с. 368], объединяющие процессы бухгалтерского учета затрат на производство и расчета себестоимости видов продукции. Однако большинство авторов рассматривают методы учета расходов (затрат) и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг как единое понятие. Причем методы учета расходов, составляющих себестоимость продукции, работ, услуг, определяются ими как совокупность способов документирования и обобщения затрат на изготовление продукции, работ, услуг, а также расчета себестоимости их единицы [8, с. 31; 13, с. 120–121; 16, с. 242–245]. Иными словами, методы учета производственных затрат объединяют процессы сбора и обобщения бухгалтерской информации о расходах на изготовление продукции, работ, услуг, включая незавершенное производство, варианты распределения косвенных расходов по видам продукции, исчисления фактической себестоимости выпуска и расчета фактической себестоимости единицы продукции, работ, услуг в разрезе калькуляционных статей расходов.

Применение того или иного метода учета производственных затрат прямо не предус-

мотрено ФСБУ 5/2019 «Запасы» [2], хотя некоторые авторы безосновательно утверждают, что «российское законодательство предусматривает несколько методов учета затрат на производство» [12, с. 70]. По правилам, установленным пп. 23–25 ФСБУ «Запасы», в состав фактической себестоимости как незавершенного производства, так и конкретных видов готовой продукции, работ, услуг следует включать прямые и косвенные затраты. Их виды устанавливаются организацией, занимающейся производственной деятельностью, самостоятельно, исходя из организационно-технологических условий изготовления продукции (оказания услуг, выполнения работ), закрепляются в приказе руководителя об учетной политике. Для расчета фактической себестоимости видов продукции (работ, услуг) в этом приказе представляются также обоснованные способы распределения косвенных расходов. Отмеченные в ФСБУ 5/2019 «Запасы» компоненты бухгалтерского учета затрат на производство в совокупности составляют метод учета производственных затрат. Следовательно, методы учета затрат на производство продукции, по мнению органа государственного регулирования бухгалтерского учета, представляют собой системы учета производственных затрат, не относящиеся к бухгалтерскому управленческому учету.

Некоторые авторы также рассматривают применяемые на практике методы учета производства. Так, Д.Р. Эдиева и Л.С. Боташева утверждают — элементы нормативного метода учета затрат (нормы, отклонения от норм, изменения норм) «органично включены в систему бухгалтерского учета», которая является основой для расчета производственных затрат и отчетности о них [17, с. 575]. Другие авторы более значимо оценивают методы учета производственных расходов. Так, И.Е. Мизиковской и А.Е. Суглобов полагают: один из методов производственного учета — нормативный метод необходимо инкорпорировать в систему управленческого учета и в целом корпоративного менеджмента [11, с. 167].

Совокупность методов бухгалтерского учета производственных затрат, применяемых на промышленных предприятиях, представляется и характеризуется в учебной и научной литературе, посвященной производственному



учету, по-разному. Достаточно часто авторы, считая идентичными понятия «метод учета затрат» в бухгалтерском учете и «система учета затрат» в управленческом учете, рассматривают такие методы учета затрат (системы учета затрат), как standard costing (СК); direct costing (ДК); target costing (ТК); kaizen costing (УК); ABC-costing; theory of constraints (ТОС) [5, с. 40]. Однако они обусловлены не столько целями исчисления фактической себестоимости видов продукции, сколько целями прогнозирования ее будущей величины и управления ею. Так, рассматривая сущность метода target costing (ТК), И.Э. Дикунов отмечает: «Таргет-костинг представляет собой систему управления на стадии разработки и создания нового продукта либо модернизации уже имеющейся продукции, но требующей обновлении» [5, с. 40]. Другие исследователи считают, что названные выше методы представляют собой способы управления затратами, характерными для стратегического управленческого учета [6, с. 82; 14, с. 67]. В учетной литературе также высказываются положения, согласно которым система управленческого учета объединяет такие методы, как поперечный, попроцессный, позаказный, стандарт-костинг, директ-костинг, нормативный метод и контролинг [7, с. 237]. Е.Е. Лялькова, рассматривая практические вопросы использования поперечного метода учета, также относит его к методам управленческого учета [10, с. 15].

Приведенные мнения исследователей свидетельствуют об отсутствии единого понимания в отношении группировки методов учета производственных затрат. Сложившаяся ситуация обуславливается тем, что авторы не учитывают разные цели, реализуемые в системах бухгалтерского и управленческого видов учета, обязательность ведения бухгалтерского учета всеми экономическими субъектами по нормам п. 1 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» за некоторыми исключениями, поименованными в нем [1], официальное непризнание управленческого учета со стороны органа государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, другие аспекты. В связи с отмеченными обстоятельствами полагаем: при организации законодательно регулируемого бухгалтерского учета наиболее типич-

ными методами производственного учета затрат, свойственными субъектам хозяйствования, изготавливающими промышленную продукцию, оказывающими услуги и выполняющими работы, являются поперечный, позаказный и нормативный методы.

Поперечный метод учета производственных затрат применяется в производствах, для которых характерна последовательная переработка промышленного и сельскохозяйственного сырья и материалов в законченный готовый продукт на основе химико-физических, биологических и термических производственных процессов (нефтеперерабатывающих, металлургических, целлюлозно-бумажных, стекольных, химических и других производствах). В производствах, применяющих поперечный метод, технологический процесс объединяет ряд последующих стадий — переделов, каждый из которых включает совокупность технологически завершенных производственных операций, результатом которых является изготовление промежуточного продукта (полуфабриката) или конечного продукта.

В таких производствах технологический процесс ведется по каждой его стадии — переделу, количество которых определяется технологией изготовления видов продукции. Прямые затраты по переделу отражаются в текущем учете по переделам, а в отдельных производствах — по стадиям технологического процесса внутри переделов. Это необходимо в связи с тем, что в отдельных производствах в одном переделе изготавливают несколько видов продукции. Косвенные расходы распределяются по видам продукции пропорционально выбранной базе, закрепленной в приказе руководителя организации об учетной политике. По окончании технологического процесса в каждом переделе проводятся расчеты фактической себестоимости полуфабрикатов — продуктов этого передела, поскольку возможна частичная реализация полуфабрикатов другим организациям. Расчет фактической себестоимости полуфабрикатов по каждому переделу позволяет усилить текущий контроль произведенных расходов.

Позаказный метод учета производственных затрат характерен для индивидуальных и мелкосерийных производств с механически-

ми процессами обработки материалов при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся видов сложной в конструктивном и технологическом отношении продукции (судов, турбин, станков), в производствах, выпускающих опытные изделия, во вспомогательных производствах при изготовлении специальных инструментов, капитальном ремонте оборудования и др.

Позаказный метод учета производственных затрат обладает следующими особенностями, определяющими его сущность:

- по каждому виду продукции, изготавливаемой индивидуально или мелкими партиями, открывается заказ, имеющий индивидуальный номер;
- прямые затраты учитываются в разрезе калькуляционной номенклатуры расходов по каждому заказу;
- косвенные расходы учитываются по местам их возникновения (цехам, производствам) в течение всего срока изготовления заказа и распределяются при расчете его фактической себестоимости в соответствии с базой, установленной в приказе руководителя организации об учетной политике;
- расчет фактической себестоимости каждого законченного производственного заказа проводится суммированием прямых и косвенных расходов после его изготовления. До окончания выполнения заказа все затраты, связанные с его производством, учитываются в составе незавершенного производства.

При позаказном методе учета производственных затрат после открытия заказа вся технологическая и учетная документация составляется с обязательным указанием кода, номера, шифра заказа, а в бухгалтерии открывается карта заказа, представляющая регистр аналитического учета. По окончании выполнения заказа эту карту закрывают, произведя расчет его фактической себестоимости. При производстве нескольких изделий по одному заказу расчет фактической себестоимости каждого из них проводят делением общей совокупности расходов по заказу на количество таких изделий.

Таким образом, поперечному и позаказному методам учета производственных затрат свойственно исчисление фактической себестоимости видов продукции по окончании

производственного процесса их изготовления. В связи с этим исследователи констатируют: учет фактических затрат «является традиционным и наиболее распространенным методом в отечественной практике бухгалтерского учета...», затрудняя контроль и оценку деятельности производственных подразделений [17, с. 577]. По нашему мнению, в современных условиях широких возможностей автоматизации нормативного хозяйства применение как поперечного, так и позаказного методов учета производственных затрат сопровождается не только высокой степенью аналитичности учетных работ по формированию фактической себестоимости продукции. Современный уровень программного обеспечения плановых и учетных работ позволяет организовать действенный контроль эффективности использования производственных ресурсов в первичной учетной документации с указанием подетальных, пооперационных норм расходования, прежде всего материально-производственных ресурсов и трудовых затрат, составляющих зачастую наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции, работ, услуг. В связи с отмеченным полагаем: следует поддержать утверждение Е.С. Микушиной о целесообразности применения элементов нормативного метода учета производственных затрат (учета по нормам, нормативам, отклонений от норм, изменений норм) на многих промышленных предприятиях. Автор справедливо указывает: для применения нормативного метода «вовсе необязателен массовый и серийный характер» производства [12, с. 73].

Нормативный метод учета производственных затрат функционирует на базе нормативного хозяйства, составляющего систему технически обоснованных норм и нормативов, смет, бюджетов, которые препятствуют необоснованному расходованию ресурсов и являются предпосылкой снижения производственных затрат. Как справедливо отмечают А.В. Кучеров и О.В. Шибилева, нормативный метод «выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутрипроизводственные резервы снижения затрат» [9, с. 40].

Принципы нормативного метода учета состоят в следующем:



- в предварительном (до начала производственного процесса в отчетном месяце) составлении нормативных калькуляций себестоимости каждого вида продукции на основе действующих (текущих) норм расхода ресурсов;

- ведении в течение месяца учета изменений норм расхода для корректировки нормативной себестоимости, определении влияния этих изменений на фактическую и нормативную виды себестоимости продукции, работ, услуг, расчете эффективности внедренных организационно-технических мероприятий, вызвавших изменения норм;

- учете фактических затрат на производство продукции в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;

- определении причин отклонений от норм по местам их возникновения и в разрезе виновников;

- расчете фактической себестоимости выпуска как суммы нормативной себестоимости по видам продукции, отклонений от норм и изменений норм.

Данные о нормах расходования ресурсов, изменениях норм и отклонениях от норм оформляются первичной учетной документацией, которая используется не только для расчета фактической себестоимости изделий, видов продукции, работ, услуг, но и для принятия оперативных управленческих решений, направленных на снижение производственных затрат и рост финансовых результатов. Посредством применения нормативного метода учета производственных затрат или элементов этого метода возможно в полной мере выполнить требования п. 27 ФСБУ «Запасы» об оценке незавершенного производства и готовой продукции в сумме плановых или нормативных затрат.

Литература

1. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 12.12.2023 № 579-ФЗ) // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Запасы (ФСБУ 5/2019). Утверждено приказом Минфина РФ от 15.11.2019 № 180н // https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539
3. Бухгалтерский учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Ю.А. Бабаева, В.И. Бобошко, А.Ф. Дятловой. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. — 661 с.
4. Герасимова Л.Н. Методы управленческого учета: учебник. — М.: Проспект, 2016. — 184 с.
5. Дикун И.Э. Методы учета и оптимизации затрат на предприятии // Бизнес-образование в экономике знаний. — 2021. — № 2. — С. 39–41.
6. Зыкова Т.Б., Кукарцева Д.А. Методы учета затрат, применяемые в рамках стратегии абсолютного преимущества в издержках // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. — 2022. — № 28. — С. 80–86.
7. Костарева Е.Н. Становление и эволюция методов управленческого учета и анализа затрат // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита: материалы XI Всероссийской молодежной научно-практической конференции. — Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2019. — С. 237–241.
8. Крылова Л.П. Основные методы учета себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. — 2023. — № 2. — С. 31–35.
9. Кучеров А.В., Шибилева О.В. Контроль затрат в системе нормативного учета // Актуальные вопросы экономических наук. — 2010. — № 12-2. — С. 39–44.
10. Лялькова Е.Е. Особенности применения попередельного метода калькулирования себестоимости на предприятиях текстильной промышленности // Управление экономическими системами: электронный журнал. — 2018. — № 8(90). — С. 1–17.
11. Мизиковский И.Е., Суглобов А.Е. Структуризация учетно-калькуляционного инструментария затрат на ремонт производственного оборудования // Вопросы региональной экономики. — 2023. — № 2(55). — С. 160–167.
12. Микушина Е.С. Критический анализ методов учета затрат на производство // В сб.: Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: материалы XII Международной научно-практической конференции. — Екатеринбург: Уральский гос. экон. ун-т, 2021. — С. 70–76.

13. Петров А.М. Финансовый учет для магистров (продвинутый курс): учебник. — М.: Центркаталог, 2022. — 256 с.
14. Сутягина А.А. Развитие методов калькулирования себестоимости в теории учета затрат и результатов // В сб.: Актуальные направления развития учета, анализа, аудита и статистики в отечественной и зарубежной практике: материалы Международной научно-практической конференции / под общ. ред. Е.Н. Макаренко. — Ростов-на-Дону, 2022. — С. 63–67.
15. Волков Д.Л., Левик Ю.С., Никулин Е.Д. Финансовый учет: учебник. — СПб: Изд-во Санкт-Петербургского гос. ун-та, 2016. — 520 с.
16. Чайковская Л.А. Бухгалтерский учет: учеб. пособие. — М.: Изд-во РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2018. — 448 с.
17. Эдиева Д.Р., Боташева Л.С. Учет нормативных затрат и анализ отклонений // Управленческий учет. — 2022. — № 5. — С. 574–579.

КАЗНАЧЕЙСТВО ИСКЛЮЧИЛО «РОСЭКСПЕРТИЗУ» ИЗ РЕЕСТРА АУДИТОРОВ ОЗО

Казначейство исключило из реестра аудиторов ОЗО одну из крупнейших аудиторских компаний — «Росэкспертизу», выяснил «Ъ». Опрошенные газетой эксперты отметили, что решение может грозить аудитору потерей части бизнеса и репутации.

Федеральное казначейство исключило «Росэкспертизу» из реестра аудиторских организаций, оказывающих услуги общественно значимым организациям (ОЗО), выяснил «Коммерсантъ». Как отмечает газета, это одна из крупнейших аудиторских компаний России — по данным RAEX, она занимала 12-е место по объему выручки от аудиторских услуг в 2022 году (401 млн руб.).

Проверка проходила с 11 сентября по 3 ноября 2023 года, охватывая работу компании за два года. Из данных Казначейства следует, что «Росэкспертиза» нарушила нормы закона «Об аудиторской деятельности» в части соблюдения правил независимости. Из реестра аудиторских организаций она была исключена 11 декабря.

В «Росэкспертизе» не ответили на запрос «Коммерсанта». Однако в отчете компании указано, что от Казначейства было получено предписание об устранении выявленных нарушений, «которое будет выполнено в предписанный срок».

Аудиторские услуги ОЗО могут оказывать только организации, включенные в соответствующие реестры. Реестр аудиторов, которые могут оказывать услуги ОЗО, не связанным с финансовым рынком, ведет Казначейство. Реестр аудиторских организаций, работающих с ОЗО на финансовом рынке, ведет ЦБ. При этом компания не может попасть в реестр Банка России, если ее нет в реестре Казначейства.

По словам опрошенных газетой участников рынка, Казначейство впервые исключило из реестра крупную компанию. Решение регулятора может грозить аудитору потерей части бизнеса и репутации. «Если компания исключается из списка, то очень большой объем работ фактически исче-

зает. Это экономически очень важное событие для компании, поскольку число клиентов, относящихся к ОЗО, может достигать десятков, а их аудит стоит миллионы рублей», — пояснил партнер аудиторской компании ФБК Алексей Терехов.

Согласно отчетности «Росэкспертизы» за 2022 год, на аудит ОЗО приходилось около 56% от общей выручки компании, отмечает «Коммерсантъ». В том году она проводила аудиторские проверки более чем в трех десятках ОЗО, в том числе таких, как «Газпромнефть», «Зарубежнефть», «Славнефть», «Сургутнефтегаз» и др. По словам гендиректора «Универс-Аудит» Дмитрия Лимаренко, подобные компании очень щепетильно относятся к репутации своего аудитора, в связи с чем есть риск, что они не захотят работать с компанией, даже если она вернется в список.

«Росэкспертиза» была основана в Москве в 1993 году. Основателем и первым ее руководителем был Александр Перов. На начальном этапе основной сферой деятельности «Росэкспертизы» были общий и банковский аудит. В 1994 году компания получила лицензии, необходимые для оказания этих услуг, а в 2000–2001 годах — полномочия Министерства имущественных отношений России на проведение аудита государственных унитарных предприятий.

По данным СПАРК, доходы компании по итогам 2022 года составили 404 млн руб., расходы — 394 млн руб. В штате компании числятся 149 человек, ее гендиректор — Александр Козлов, уставной капитал — 100 млн руб.

Источник: РБК
<https://www.audit-it.ru/news/audit/1094190.html>
18 января 2024 г.

