

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ПРЕДПРИЯТИЯ

О.К. КУРМАНБЕКОВ, доцент БГИЭК

В организации учетного процесса основным участком является учет издержек предприятия, в том числе производственных затрат, и определение стоимости реализованной и нереализованной продукции. В традиционной практике в планах счетов всегда выделялся самостоятельный раздел «Затраты на производство», который включал в себя около десяти синтетических счетов. Такой подход сохранен в действующем ныне плане счетов Российской Федерации, утвержденном 31.10. 2000 г. В рекомендованном Госкомиссией при Правительстве КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту плане счетов, утвержденном 18.11.2002 г., как и в предыдущем Генеральном плане счетов, синтетический счет «Незавершенное производство» (основное производство субъекта) включен в состав группы счетов «Товарно-материальные запасы». За исключением счета «Незавершенное производство», остальные счета группы отражают те или иные виды запасов. Учет запасов регулируется международным стандартом финансовой отчетности 2 «Запасы» (МСФО-2). По определению данного стандарта, запасы представляют собой активы, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности или в процессе производства для такой продажи, а также в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг. Из этого определения можно выделить виды запасов, предназначенных для

использования в процессе изготовления продукции;

обслуживания продажи;

продажи.

Учет запасов основывается на затратах, подлежащих признанию в качестве актива. Если активы в данном периоде полностью не используются, то они переносятся как остаток и отражаются в балансе. В следующем периоде, при использовании в одном из вышеуказанных направлений, они сопоставляются с полученным доходом от продажи. Поэтому задача учета запасов - определение их фактической стоимости приобретения или производства. Поэтому стандарт главное внимание уделяет оценке запасов на основе затрат на приобретение, переработку и учет прочих затрат. Затраты на переработку запасов, естественно, включаются в производственные издержки субъекта. Но это, на наш взгляд, не требует, чтобы весь процесс определения оценки запасов был объединен с учетом

их движения. Учет производственных затрат в сельском хозяйстве, где производственные запасы собственного производства оцениваются по справедливой стоимости, а также в строительстве при выполнении работ по договорам, выделены в самостоятельные учетные позиции: «Расходы по производству биологических активов» и «Затраты по договорам на строительство». Разработчики включили в план для производственных субъектов вспомогательный счет «Себестоимость реализованной продукции и услуг, определенная методом непрерывного учета товарно-материальных запасов» и такой же счет, определенный периодическим методом. Но в методических рекомендациях по применению счета по учету производственных затрат сельского хозяйства нет разъяснений, а по строительству делается ссылка на МСФО-11 «Договоры по строительству». Поскольку МСФО является методологической основой разработки национального плана счетов, сделать обратную ссылку на них некорректно. Разработанный на основе МСФО план счетов должен раскрыть их содержание. По счетам учета себестоимости реализованной продукции, товаров и услуг также не раскрыто их содержание, а есть лишь отсылка за пояснениями к счетам по товарно-материальным запасам. Если содержание счетов учета себестоимости реализованной продукции раскрывается в методических рекомендациях по учету запасов, то для чего тогда используются эти счета? В таком случае может быть одно из двух: либо допущено повторное отражение одних и тех же операций и искусственное их разъединение, либо, напротив, неправомерно объединены самостоятельные, отличающиеся по содержанию друг от друга этапы учетной работы. В соответствии со своим назначением, счет «Незавершенное производство» должен отражать затраты основного производства, связанные с производством продукции и оказанием услуг, которые явились целью создания данного предприятия. В традиционной практике на этом счете (новое название «Основное производство») учитывались затраты:

- промышленных и сельскохозяйственных предприятий по выпуску продукции;
- предприятий транспорта и связи по оказанию ими услуг;
- предприятий общественного питания по выпуску собственной продукции;
- дорожных хозяйств по содержанию и ремонту автомобильных дорог;

• научно-исследовательских организаций по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ.

Мы не думаем, что в условиях рыночной экономики данный счет поменял назначение. В рекомендованном плане счетов «Незавершенное производство» он как и прежде предназначен для учета фактических затрат на производство незавершенной продукции. Если принять рекомендации разработчиков плана счетов, то в данном счете, в составе группы рубрик «Товарно-материальные запасы» будут обобщены производственные затраты и определена себестоимость произведенной продукции как реализованного, так и остаточного запаса. В этом случае отпадает необходимость использования счета «Себестоимость реализованной продукции и услуг». В предыдущем плане счетов указано, что он предназначен для обобщения информации о себестоимости реализованной в течение отчетного периода продукции. Себестоимость реализованной продукции вытекает из производственных затрат и включает в себя стоимость приобретенных сырья, материалов и комплектующих изделий, а также затраты по переработке их в готовое изделие (такие, как на оплату труда и отчисления на социальное страхование производственных рабочих, занятых в выпуске готовой продукции, и производственные накладные расходы).

В системе периодического учета товарно-материальных запасов их поступление отражается в дебете счета «Себестоимость реализованной продукции и услуг». С его кредита в конце отчетного периода на основе проведенной инвентаризации списывается стоимость потребленных запасов, наряду с другими производственными затратами. Система периодического учета товарно-материальных запасов может быть использована хозяйствующими субъектами с неразвитой номенклатурой выпускаемой продукции, ведущими упрощенный вариант учета. Объединение на одном счете поступления запасов, определения их расхода по результатам инвентаризации и других производственных затрат имеет основание. Но чем объясняется распространение такого варианта организации при применении системы непрерывного учета товарно-материальных запасов? В этом случае в дебете данного счета отражается поступление товарно-материальных запасов, вследствие их приобретения, от участников (учредителей) на счет их вкладов в уставный капитал или в результате обменных операций. В его дебете также обобщаются затраты на производство продукции, поступление произведенной продукции по фактической себестоимости, себестоимость реализованной продукции и в кредите - ее списание на счет «Свод доходов и расходов». Таким образом, на данном счете обобщаются разноплановые операции: оприходование товарно-материальных запасов, производственные затраты и реализация продукции. При этом поступление запасов отражается в дебете счетов

группы «Товарно-материальные запасы» и в кредите счетов денежных средств, счетов к оплате, задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал и др. Эти операции в таком же порядке можно учитывать отдельно. Далее, затраты на производство продукции и оказание услуг следует отражать только на счете «Незавершенное производство». При этом данный счет должен быть выведен из состава группы счетов «Товарно-материальные запасы». Совместно со счетами, обобщающими производственные затраты сельского хозяйства, строительства и других отраслей, включение рубрик вспомогательных производств и счетов расходов образует самостоятельный раздел. Только при таком упорядочении отражаемых операций счет «Себестоимость реализованной продукции и услуг» будет соответствовать своему назначению – накоплению информации о себестоимости проданной за отчетный период продукции. В Генеральном плане указывается, что данный счет при использовании системы непрерывного учета товарно-материальных запасов соответствует дебету счета «Реализация продукции (работ, услуг) предыдущего плана. На наш взгляд, отдельное отражение движения производственных запасов, формирования производственных затрат и продажи готовой продукции придаст стройность и логичность плану счетов, а главное - обеспечит преемственность в организации бухгалтерского учета.

Во вновь образованный раздел должен быть включен всего один счет, отражающий затраты основного производства разных отраслей. В пятидесятые годы многие отрасли имели свои счета основного производства, которые затем без ущерба для рациональной организации учета были объединены в один счет. Далее, в раздел должны быть включены счета вспомогательных производств, производственные накладные расходы, расходы, связанные с реализацией, общие и административные расходы, брак в производстве, обслуживающие производства и хозяйства. Возможно, со временем, с углублением рыночных отношений, те виды услуг, которые основное производство получает от своих вспомогательных производств, будут заменены сторонними, и хозяйствующий субъект сосредоточит свое внимание только на выпуске продукции. Необходимость получения таких внутренних услуг еще будет сохраняться. На наш взгляд, вследствие методологических неточностей, допущенных еще при разработке Генерального плана счетов, в самостоятельную счетную рубрику не выделены производственные накладные расходы (общепроизводственные). Об этом будет сказано ниже, когда речь пойдет об организации учета незавершенного производства.

На стадии становления рыночных отношений, в течение определенного времени будет иметь место брак в производстве продукции, которая без дополнительных затрат на его исправление не может быть использована по своему назначению. Поэтому в плане должен быть счет, обобщающий такие затраты. Хотя в условиях тотальной приватизации, а затем в

целях пополнения оборотных средств многие предприятия продали числящиеся на своих балансах объекты обслуживающих производств и хозяйств (такие, как жилищно-коммунальное хозяйство, подсобные сельские хозяйства, дома отдыха, санатории, столовые и другие объекты культурно-бытового назначения), в то же время отдельные предприятия их приобретают. Наличие в плане счетов такой учетной рубрики является необходимым.

Остановимся на проблемах организации учета затрат на производство. В Генеральном плане не было дано разъяснений к счету «Незавершенное производство». Видимо, по этой причине разработчики нового плана счетов столкнулись с трудностями. В методических рекомендациях по применению данного счета указывается, что он «... предназначен для учета фактических затрат на производство продукции, включая затраты на использованные товарно-материальные запасы»¹. В первой части предложения ясно указывается на то, что в данном счете будут учтены фактические затраты на производство продукции. Вторая часть предложения является излишней. Каждому ясно, что основу производимой продукции составляют основные материалы или сырье, и они включаются в затраты на производство по фактической стоимости. Раз указывается один из видов затрат, то также должны быть указаны и другие их виды. На наш взгляд, необоснованным является утверждение о том, что «в связи с неоднородностью производственных затрат и различием методики их распределения на готовую продукцию к счету 1630 могут открываться субсчета для учета прямых производственных затрат, постоянных и накладных затрат»². Прежде всего производственные затраты всегда будут неоднородными, в противном случае речь может идти об их отдельных видах, например, о материальных или трудовых затратах. Отдельно взятые материальные затраты как элемент имеют однородный состав. То же самое можно сказать и в отношении других элементов затрат. Когда речь идет о затратах на производство продукции, всегда имеется в виду их совокупность. Конечно, можно калькулировать себестоимость продукции не только на основе совокупных затрат, но и по их составляющим. Но способ калькулирования не определяет необходимость открытия субсчетов по счету «Незавершенное производство». Различие в методике распределения производственных затрат также не может обуславливать использование субсчетов. Здесь следует уточнить, что на производимые виды продукции косвенным путем могут распределяться лишь производственные накладные расходы. Каждое предприятие в зависимости от структуры производственных

накладных расходов выбирает тот или иной метод их распределения. Они обеспечивают определенную связь между выпускаемыми видами продукции и косвенными расходами. Для различных производственных подразделений могут быть использованы разные методы.

Многообразие одновременно используемых методов распределения косвенных производственных расходов - это необходимое условие рационализации учета. Субсчета представляют собой дополнительную группировку показателей однородных аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Если у хозяйствующего субъекта есть необходимость в обобщении затрат по однородным видам производимой продукции, то можно прибегнуть к услугам субсчетов.

Второе предложение абзаца представляет трудную для понимания задачу и лишнее методологическое обоснование нагромождение слов: «При производстве различных видов готовой продукции и услуг различные базы для распределения понесенных производственных затрат потребуют детализации затрат (соответственно, и счетов для их учета) не только по постоянному и переменному признакам, но и по базам распределения и по видам готовой продукции»³. По нашему мнению, не различные базы распределения производственных накладных расходов обуславливают их детализацию на переменные и постоянные, а напротив, принятый субъектом метод калькулирования (полное или переменное) предполагает выбор базы распределения переменных и постоянных производственных накладных расходов. При переменном калькулировании распределяются лишь переменные, а при полном, наряду с переменными, включаются в издержки производства и постоянные косвенные расходы. В этом предложении различные базы распределения затрат, помимо их детализации по вышеуказанным видам, вновь потребуют конкретизации по базам распределения и видам продукции.

Предлагается система счетов «Незавершенное производство» для учета прямых, переменных и постоянных производственных расходов. Причем переменные и косвенные расходы в зависимости от применяемых баз распределения могут быть выделены как отдельные счета. Для каких целей будут использованы предложенные субсчета? Как указано выше, на уровне субсчетов не определяется себестоимость продукции. Прямые затраты считаются таковыми по своей природе. Они не нуждаются в дополнительном учете. А что касается переменных или постоянных расходов, то о них на уровне производственных подразделений всегда можно получить необходимую информацию. Для этого необязательно, да и методологически неверно открывать субсчета к счету «Незавершенное производство». На наш взгляд, открываемые субсчета

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению. - Б., 2002. - С. 35.

² План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению. - Б., 2002. - С. 36.

³ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению. - Б., 2002. - С.36.

являются лишними звеньями при учете затрат. Обсуждаемый абзац завершается предложением о том, что детализация накладных расходов может осуществляться в аналитическом учете производственных затрат, без открытия субсчетов. Об этих методологических ошибках поговорим ниже.

Далее, в методических рекомендациях по данному счету указывается, что в дебет счета «Незавершенное производство» в непрерывной системе учета списываются стоимость использованного сырья и вспомогательных материалов и затраты на их переработку (производство). Это указание ничем не отличается от первого предложения методических рекомендаций по данному счету. Единственное добавление - в непрерывной системе учета. Но содержание счета «Незавершенное производство» до сих пор рассматривалось нами с предположением, что обсуждаются проблемы учета производственных затрат именно в данной системе учета.

На наш взгляд, когда разработчики нового плана счетов допускают возможность детализации производственных накладных расходов в аналитических счетах учета производства, они повторяют методологические ошибки Генерального плана счетов. В нем при применении системы непрерывного учета товарно-материальных запасов, а также определении себестоимости реализованной продукции производственные накладные расходы списываются непосредственно в дебет счета «Незавершенное производство» и с кредита счетов затрат. Производственные накладные расходы являются косвенными расходами. В отличие от прямых затрат, за отчетный период они должны быть обобщены на отдельном счете и распределены на основе выбранного метода на виды выпускаемой продукции. Поэтому производственные накладные расходы никак не могут быть детализированы в аналитическом учете. В данном виде учета отражаются уже распределенные и подлежащие включению в себестоимость изделий косвенные расходы.

В интересах финансовой отчетности и оценки запасов, стоимость основных материалов и заработная плата основных производственных работников на основе соответствующих документов прямо относятся на конкретную продукцию. В то же время все прочие затраты, кроме прямых статей, связанные с процессом производства, считаются косвенными расходами. Косвенные расходы подразделяются на переменные и постоянные производственные накладные затраты. Переменные расходы находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства. К ним относятся стоимость вспомогательных материалов, потребленная электроэнергия для производственных целей, заработная плата вспомогательных рабочих и персонала обслуживания. Постоянные производственные накладные расходы остаются относительно неизменными независимо от изменения объема производства (такие, как рента, страхование, амортизация, жалование инспекторам, Реформа № 2/2003

обслуживание зданий и оборудования и административно-управленческие расходы производственного подразделения). Конечно, при желании можно найти и провести связь между производимыми видами продукции и производственными накладными расходами. Степень детализации затрат зависит от экономической целесообразности и полезности получаемой информации. В зависимости от калькуляции себестоимости продукции на основе прямых и всех производственных накладных расходов различают полную или переменную часть, включающую помимо прямых лишь переменные косвенные расходы. Все это обуславливает необходимость включения в план счетов самостоятельной счетной рубрики для обобщения производственных накладных расходов в разрезе переменных и постоянных частей. В этом случае отпала бы необходимость в открытии по этим частям, в зависимости от базы распределения косвенных расходов, отдельных субсчетов или их детализации в аналитических счетах учета производственных затрат. Вновь вводимый счет мог бы разместиться в плане счетов после счета, учитывающего затраты на строительство. После рекомендуемого счета следует расположить рубрику «Прочие производственные расходы». В этом случае производственные и непроизводственные затраты субъекта разместились бы в плане счетов в логической последовательности.

При недостаточном внимании к производственным накладным расходам в плане счетов развернуто приведены группы счетов учета расходов, связанных с реализацией готовой продукции и оказанием услуг, а также общие и административные расходы субъекта. Эти расходы считаются непроизводственными затратами. Они не принимают участия при производстве продукции и не включаются в расчет стоимости запасов. Такие расходы считаются затратами периода и относятся на месяц, квартал или год, когда они возникли. Затраты периода, учтенные в дебете соответствующих счетов, в конце отчетного периода списываются с их кредита в дебет счета «Свод доходов и расходов» и покрываются за счет валовой прибыли субъекта. Учитывая транзитный характер этих затрат, а также их пассивное участие в получении дохода, следовало бы сократить количество открываемых синтетических счетов. Так, общие и административные расходы учитываются в двадцати восьми самостоятельных рубриках. Детализацию учета расходов довели до того, что командировочные расходы отдельно отражаются с подразделением на местные и международные. Учитываемые в самостоятельных рубриках виды расходов легко объединить по однородным признакам, и в случае необходимости нужную информацию можно легко получить из аналитического учета.

В методических рекомендациях к счету «Незавершенное производство» указывается, что в себестоимость готовой продукции не должны включаться:

- нераспределенные накладные расходы;

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат⁴.

При ознакомлении с данными рекомендациями возникает вопрос - каковы нераспределенные накладные расходы? Если субъект определяет маржинальную себестоимость продукции, то косвенные постоянные расходы включаются в затраты периода и нераспределенных остатков не будет. При исчислении полной себестоимости все косвенные расходы распределяются без остатка. Так будет рассуждать бухгалтер субъекта, впервые ознакомившийся с планом счетов. Не каждый бухгалтер обладает методологией МСФО. В противном случае отпала бы необходимость в данных методических указаниях. Поэтому следует раскрыть содержание таких указаний.

Нераспределенными могут остаться постоянные производственные расходы. Переменные производственные накладные расходы включаются в себестоимость производимых видов продукции на основе фактического использования производственных мощностей. Для распределения постоянных производственных накладных расходов определяется расчетная ставка на предстоящий отчетный год. Она исчисляется на основе расчетных постоянных косвенных расходов и расчетного годового объема производства, основанных на производственных мощностях субъекта при нормальных условиях работы. С отклонением фактической величины постоянных производственных накладных расходов или объема производства от расчетного, будет списана в одном случае большая, в другом меньшая сумма, чем следует. В частности, при совпадении фактических накладных расходов с расчетными и при снижении объема производства против запланированного часть подлежащих распределению расходов остается не отнесенной на производимые виды продукции и возникает дефицит возмещения накладных расходов. И, напротив, когда фактические косвенные расходы меньше расчетного, а объем производства соответствует расчетному, распределяется их излишняя сумма. Следовательно, когда фактическая величина объема производства или накладных расходов отклоняется от показателей, использованных для определения сметной ставки косвенных расходов, возникает недостаток или избыток возмещения. Как регулируется недостаток или избыток возмещения распределяемых косвенных расходов? На этот вопрос ответ дает стандарт запасов, предусматривающий, что фактический уровень производства может быть использован тогда, когда он приблизительно соответствует производственной мощности в нормальных условиях работы. Когда фактические показатели использования производственной мощности отличаются от нормального уровня, сумма избытка или недостатка

постоянных накладных расходов не включается в себестоимость продукции. Поэтому возникший недостаток или избыток распределения постоянных косвенных расходов рассматривается как затраты периода. Иными словами, на сумму недостатка возмещения увеличиваются затраты периода, а на величину избытка распределения они уменьшаются. Такая корректировка затрат периода с методологической точки зрения является верной. Оценка запасов нереализованной готовой продукции и незавершенного производства должна основываться на использовании производственных мощностей при нормальных условиях работы.

Составители методических рекомендаций в себестоимость готовой продукции не включают сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат. Как и в вышеуказанном случае, не дано разъяснения этих потерь и порядка их учета. Само название затрат подтверждает, что в процессе производства потери неизбежны. Они могут быть нормативными, возникающими при нормальной организации производства, и обусловленными особенностями применяемых сырья и материалов. Такие потери являются нормативными или не контролируруемыми. Помимо них возникают потери, связанные с допущенным браком при использовании сырья и материалов или с их низким качеством, приведшим к отклонениям в технологическом процессе.

Потери, не характерные для нормальной организации системы производства, представляют сверхнормативные или контролируемые затраты субъекта. Если нормативные потери, обусловленные процессом производства, включаются в себестоимость готовой продукции, то сверхнормативные потери не только сырья, но и затраченного труда и прочих производственных затрат в нее не включаются. Они списываются со счета затрат по соответствующему процессу и учитываются как затраты периода. Готовая продукция, передающаяся на следующий процесс или на склад готовой продукции, оценивается по себестоимости, включающей потери в пределах допустимого или по плановой себестоимости. Разница между себестоимостью производства (общими производственными затратами) и стоимостью переданной или оприходованной готовой продукции соответствует затратам, выходящим за пределы допустимых. В счете процесса производства затратам на вводимые ресурсы будут противопоставлены стоимость выпущенной готовой продукции и суммы сверхнормативных потерь. Выделение сверхнормативных потерь из состава производственных затрат позволит их контролировать, определить причины и принять меры для их устранения. Такая информация необходима для того, чтобы точно установить период, в котором имели место затраты, выходящие за пределы допустимых.



0,6
печ. л.

⁴ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и Методологические рекомендации по его применению. - Б., 2002. -С. 36.

На наш взгляд, в методических рекомендациях имеется непоследовательность, когда в себестоимость готовой продукции не включают только нераспределенные производственные накладные расходы и сверхнормативные производственные затраты. В то же время остались без внимания указанные в МСФО-2 административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния, сбытовые расходы, а также затраты на хранение, если только они необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу. Эти расходы, наряду с ранее рассмотренными и не включенными в себестоимость готовой продукции затратами, должны быть отнесены к затратам периода. Тогда вырисовывается методологически верная основа организации производственных затрат, соответствующая требованию о том, что в издержки производства продукции включаются лишь прямые и косвенно распределяемые производственные накладные расходы. Не относимые к ним все остальные издержки считаются затратами периода. После такого уточнения методологической основы организации учета производственных затрат, становится ясным необоснованное включение в план счетов рубрики “Прочие непроизводственные расходы” и отсутствие комментариев по нему в методических рекомендациях.