

УДК 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2023-38-3-28-34

Р.Б. Шахбанов, Ж.Б. Рабаданова, С.А. Абдусаламов

Современные тенденции развития калькулирования себестоимости продукции в отечественном бухгалтерском учете

*Дагестанский государственный университет; Россия, 367000, г. Махачкала,
ул. М. Гаджиева, 43а; ram1691@mail.ru*

Аннотация. В статье исследуются тенденции развития производственного управленческого учета в современных условиях развития российского бухгалтерского учета. Обоснована актуальность данной научно-практической проблемы системы бухгалтерского учета. Обозначена важная роль системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в современных условиях обострения кризисов, усиления рыночной конкуренции, роста числа санкций со стороны зарубежных государственных, общественных и корпоративных органов к российскому бизнесу. Выделены две актуальные важнейшие теоретико-методологические и практические проблемы в организации современного отечественного производственного учета и калькулирования. Прежде всего это проблема уточнения объектов учета затрат и объектов калькулирования как базовых исходных положений в системе бухгалтерского управленческого учета и формирования отчетной информации. Вторая проблема касается вопроса применения зарубежных методов калькулирования себестоимости по полной сумме затрат или по сокращенной системе исчисления себестоимости произведенной (реализованной) продукции и выявления финансового результата.

Авторами подробно исследованы причины и условия реализации различных методологических подходов к этим проблемам и высказана своя точка зрения. Обосновано, что для российской учетной системы целесообразно сохранение системы учета себестоимости по совокупности полных издержек как наиболее объективного подхода к калькулированию себестоимости и выявлению финансового результата производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Ключевые слова: себестоимость, калькулирование, учет затрат, объекты учета, объекты калькулирования, методология учета, издержки производства, управленческий учет, бухгалтерский учет, финансовые результаты.

Развитие экономики рыночного характера способствует совершенствованию ее основных управленческих функций, среди которых особенное место занимает система бухгалтерского учёта. В системе бухгалтерского учета формируется преобладающая часть регламентированной управленческой учетно-экономической информации, без которой принимать обоснованные управленческие решения и осуществлять эффективное управление субъектом хозяйствования, невозможно.

Российская система бухгалтерского учета в условиях рыночных трансформаций претерпела существенные методологические и методические преобразования, обусловленные объективными потребностями рыночной экономики. Однако в эволюции развития современного отечественного бухгалтерского учета можно выделить стремление к активному внедрению зарубежных учетно-отчётных принципов и методологических подходов, которые вытесняют отечественные достижения учетно-экономической науки и практики ведения российского бухгалтерского учета.

Современные тенденции развития отечественного бухгалтерского учета обусловлены принятием Программы реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Программа была одобрена Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России и принята Постановлением правительства РФ в марте 1998 года (№ 383). С этого периода в нашей учетной системе осуществляется формование нормативно-правовой базы, методологии и методики организации и учета хозяйственной деятельности экономических субъектов аналогично зарубежной учетной практике, ориентированной прежде всего на внешних пользователей отчетной информации, имеющих как прямой, так и косвенный финансовый интерес к деятельности и финансово-экономическим результатам конкретной компании [5]. Однако ориентация на формирование внешней учетно-экономической информации, в которой заинтересованы собственники (акционеры), привела к ущемлению внутреннего производственного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В результате были утрачены ценные теоретические и практические методики и методологические подходы к калькуляционному делу в отечественном бухгалтерском учете. Более того, из-за свободы в организации и ведении управленческого бухгалтерского учета производственный учет и калькулирование стали практически игнорироваться. В результате калькуляционное дело в современном российском бухгалтерском учете как в методологическом аспекте, так и в организационно-методическом плане требует тщательного и внимательного исследования и развития.

В последние годы в связи с обострением конкуренции и переходом на отечественные технологии производства, комплектующие и запасные части, агрегаты, полуфабрикаты возникла необходимость активно использовать подсистему производственного учета и калькуляции для исчисления себестоимости продукции и оценки рентабельности производств. Этому также способствуют увеличение оборонного заказа в связи со Специальной военной операцией на Украине и усиление контроля со стороны государственных органов за формированием сметы затрат и фактических расходов, включаемых в себестоимость производимой продукции госзаказа. Однако следует отметить, что методологические аспекты развития калькуляционного дела в современной российской экономике все же основаны на использовании зарубежных технологий учета производственных расходов и исчисления себестоимости продукции.

В связи с этим рассмотрим основные тенденции развития производственного учета и калькулирования.

Прежде всего важно формирование методологических подходов к организации бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, в том числе уточнение базовых объектов учета расходов и объектов калькулирования себестоимости продукции, характерных для производственных предприятий в целом. При этом исходным условием достижения этой цели является возможность управления, контроля и регулирования расходов и доходов экономического субъекта. Издержки производства лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т. е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание. В связи с этим в основе аналитической детализации и группировки затрат решающее значение в настоящее время приобретают такие объекты их учета, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности. На этих учетных объектах формируется методологическая основа зарубежного управленческого учета производственных затрат [13].

Развитие бухгалтерского учета по этим объектам определяет сегодня главное направление совершенствования производственного учета, контроля и управления

формированием издержек производства. Понятия эти давно известны специалистам, интенсивно исследуются в российском учетном процессе с последней четверти XX века, однако до сих пор не сложились их однозначные определения и единообразное понимание в нашей и зарубежной практике бухгалтерского учета и в специальной учетно-экономической науке. Такое положение создает неудобства и сдерживает развитие объективно необходимых направлений производственного учета.

Отсутствует четкое определение границ места возникновения и центра затрат. Одни не видят существенных различий между ними в этом отношении, другие четко отделяют одно понятие от другого. Места возникновения затрат даже рассматривают отдельно от объектов учета затрат. Если принять во внимание, что места возникновения затрат – это, безусловно, тоже объекты учета, то авторы таких утверждений ошибаются. Известный российский ученый, бухгалтер-экономист, один из серьезных исследователей калькуляционного дела, в т. ч. современных зарубежных учетных систем В.Б. Ивашкевич к местам возникновения затрат («местам расходов») относит производства, цехи, участки, отделы, а к центрам затрат – группы оборудования, машины, рабочие места. Он специально подчеркивает неравнозначность понятий места и центра затрат. «Места издержек следует рассматривать как совокупность первичных центров возникновения расходов в сфере производства» [8].

Другие исследователи отмечают, что «места возникновения затрат – это объекты учета затрат, выделенные исходя из производственной, технологической и управленческой структуры... а центры ответственности представляют собой индивидуальные, производственные, территориальные единицы, осуществляющие деятельность...» [2; 4].

Но традиционно в зарубежных учетных системах цехи и отделы предприятия обычно рассматриваются как центры, представляющие собой чисто учетно-калькуляционные (а не производственные) подразделения. В ряде работ отечественных авторов по производственному учету проводится четкое разделение мест возникновения затрат, к которым относят структурные подразделения (цехи, отделы, участки), и центров затрат (группы оборудования, отдельные агрегаты, работы и т. п.) [1; 3].

По мнению Т.Н. Чернухиной, места возникновения затрат – предприятие, производство, цех, участок, хозрасчетная бригада, агрегаты и т. п. «Центры ответственности – это подразделения, по которым имеется возможность выполнения менеджерами установленных им административных обязанностей» [11].

Другие экономисты все внимание уделяют центрам затрат, объединяя в этом понятии и места их возникновения [6; 7]. Нам представляется, что возможен и такой подход. Например, центр затрат может быть представлен как первичная ячейка аналитического учета затрат, созданная в целях контроля за этими затратами. При этом центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком) или же быть подразделением этих организационных единиц, т. е. центром ответственности. Таким образом, отсутствие единства в определении сущности и содержания этих важнейших базовых учетно-калькуляционных объектов можно объяснить многообразием подходов, методик, организационных форм создания и функционирования производственных учетных систем (подсистем), отличающихся как по странам и учетным системам, так и в зависимости от индивидуальных особенностей, характеристик производственных и управленческих структур конкретных предприятий и организаций, а также специфики технологий производства конкретных видов продукции.

Следовательно, каждая организация ввиду отсутствия государственной и общественной регламентации этих явлений может создавать индивидуальные системы про-

изводственного учета и калькулирования. Вместе с тем с целью обеспечения сопоставимости формируемой учетно-отчетной информации важно соблюдение общеметодологических и организационно-методических требований принципов учета затрат и калькулирования себестоимости производимой продукции [12].

Можно выделить следующие исходные цели (подходы), определяющие системы производственного учета затрат в современных условиях развития бухгалтерского учета (рис.).

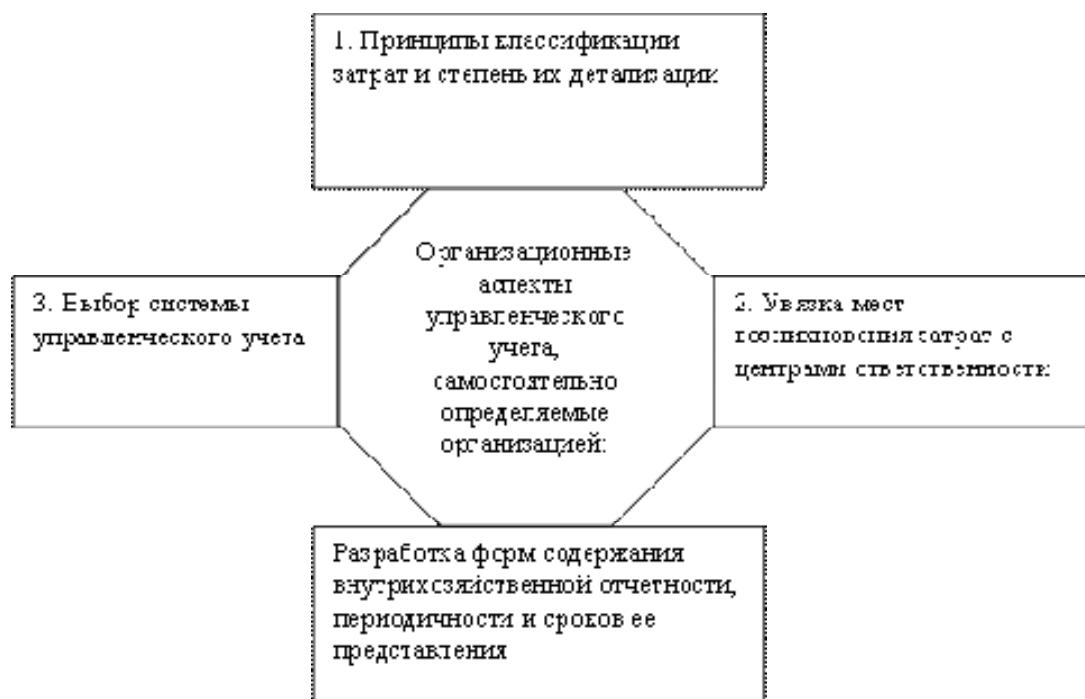


Рис. Подходы к организации систем производственного учета

Следующая важнейшая учетно-отчетная проблема развития отечественного производственного учета и калькулирования – это переход на систему калькулирования по методу «Директ-кост». При этом следует отметить, что действующая современная нормативно-методическая база ведения бухгалтерского финансового учета, начиная с 1998 года (переход на МСФО), устанавливает два подхода исчисления (калькулирования) себестоимости продукции:

- по совокупности полных затрат, т. е. путем исчисления полной себестоимости продукции;
- по сокращенной себестоимости, т. е. путем исчисления производственной себестоимости, без включения общехозяйственных и коммерческих расходов экономического субъекта [13].

В зарубежной практике преобладает второй подход, основанный на использовании метода калькулирования «Директ-Кост» [10].

Рассмотрим тенденции развития этой системы в отечественной хозяйственной практике.

Выбор метода учета затрат и калькулирования определяется многими факторами, в том числе отражающими индивидуальные особенности производства и реализации продукции, работ и услуг конкретного экономического субъекта. Однако, как пока-

зывает учетная практика, преобладающая часть экономических субъектов (преимущественно субъекты малого и среднего предпринимательства) придерживается традиционной отечественной методики исчисления полной себестоимости и формирования отчета о финансовых результатах без обособленного учета и отражения управлеченческих и коммерческих расходов. Вместе с тем системы управлеченческого учета, основанные на зарубежных учетных технологиях, чаще применяют субъекты крупного бизнеса, в том числе подлежащие обязательному внешнему аудиту. Это объясняется тем, что, во-первых, в крупном бизнесе процессы владения и управления капиталом разделены, что предполагает обязательное привлечение внешних аудиторов (причем собственники больше доверяют зарубежным аудиторским организациям) для контроля за деятельностью управлеченческого менеджмента; во-вторых, крупный бизнес России сегодня представлен преимущественно зарубежными инвесторами, собственниками, которым более доступны и понятны зарубежные учетно-отчетные системы.

Применение данного метода калькулирования (система «Директ-кост») многими учеными–экономистами считается оправданным ввиду того, что общехозяйственные расходы, будучи косвенными по отношению к производству продукции, могут в принципе не иметь места у конкретного предприятия, либо возмещаться не за счет себестоимости продукции, а за счет финансового результата – прибыли предприятия в целом [10]. С точки зрения содержания этих расходов и их роли в формировании (в производстве) продукции, это оправданно. Однако с точки зрения корпоративного ценообразования, на наш взгляд, такой подход неоправдан, поскольку установление цен на продукцию (на конкретные виды продукции), предполагает учет всех расходов предприятия, связанных прямо или косвенно с производственным, в т. ч. и управлеченческим, процессом. Следовательно, формирование сокращённой себестоимости в большей степени связано с необходимостью исчисления маржинального дохода и факторов, определяющих его изменения. Причина этого – желание менеджеров «скрыть» определенную часть расходов, показать хороший финансовый результат (валовую прибыль), получить соответствующие бонусы от собственников (учредителей). Это часто выявляется по данным отчета о финансовых результатах экономического субъекта. Вроде бы производство продукции рентабельное (валовая прибыль к сокращенной себестоимости продукции), а последующие учетные процедуры, связанные со списанием управлеченческих и коммерческих расходов, приводят к тому, что предприятие терпит убытки [6; 9].

Формирование достоверной учетно-отчетной информации, объективно отражающей процесс формирования себестоимости произведённой продукции и реальных финансовых результатов от производственно-хозяйственной деятельности, возможно лишь при применении системы производственного учета и калькулирования на основе учета полных расходов предприятия, относящихся к отчетному периоду.

Литература

1. Алимов С.А., Алимова М.С. Учетно-аналитические особенности формирования себестоимости и финансовых результатов на промышленных предприятиях // Управленческий учет. 2016. № 4. – С. 38–45.
2. Альбориева С.Н. Калькулирование себестоимости продукции животноводства // Вестник научной мысли. 2021. № 6. – С. 90–91.
3. Белозерова Л.А. Развитие методики учетно-аналитического обеспечения управления доходами и расходами компаний в целях оптимизации финансового результата // Экономика и бизнес: теория и практика. 2019. № 11–1. – С. 46–51.

4. Бамматханова М.К. Особенности учета затрат на производство продукции // Вестник научной мысли. 2022. № 2. – С. 6–9.
5. Домбровская Е.Н. Нормативно-правовое и методическое обеспечение учета затрат и калькулирования себестоимости в Российской Федерации // Управленческий учет. 2016. № 5. – С. 10–19.
6. Даuletшина Ю.И. Роль доходов и расходов предприятия и пути их оптимизации // Дневник науки. 2022. № 9 (45). – С. 20.
7. Евсеева Е.С. Оптимизация учета доходов и расходов на производственных предприятиях // Инновация. Наука. Образование. 2020. № 11. – С. 10–12.
8. Ивашкевич В.Б. Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2017. № 2. – С. 11–13.
9. Кесян С.В., Чеснок А.А. Методика учета затрат на производство продукции растениеводства в сельскохозяйственных организациях // Деловой вестник предпринимателя. 2021. № 3. – С. 63–64.
10. Нечитайло И.А. Об основах директ-костинга как методологической альтернативы калькулирования полной себестоимости // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 5. – С. 58.
11. Чернухина, Т. Н. Организация учета затрат на производство и продажу продукции // Молодой ученый. 2018. № 38 (224). – С. 69–74. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/115/30435>
12. Фасхутдинова А.В., Янгирова Е.И. Понятие затрат организации на производство и реализацию продукции // Вестник науки. 2023. Т. 4, № 5 (62). – С. 164–167.
13. Хлесткина Е.В., Мурзагалина Г.М. Сравнительный анализ признания расходов по РСБУ и МСФО // Молодой ученый. 2018. № 38 (224). – С. 69–74. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/224/52691>.

Поступила в редакцию 7 августа 2023 г.
Принята 30 августа 2023 г.

UDC 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2023-38-3-28-34

Current Trends in the Development of the Calculation of the Cost of Production in Domestic Accounting

R.B. Shakhanov, J.B. Rabadanova, S.A. Abdusalamov

Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a;
ram1691@mail.ru

Abstract. The article examines some trends in the development of production management accounting in Russia. The relevance of this scientific and practical problem of the accounting system is justified. The important role of the system of expenditure accounting and product costs in the context of crisis exacerbation, market competition, and the growth of sanctions by foreign states, public and corporate bodies against Russian business is outlined. Two relevant most important theoretical, methodological and practical problems in the organization of modern domestic production accounting and calculation have been identified. First of all, this is the problem of specifying the objects of ac-

counting for costs and objects of calculation as the basic initial provisions in the system of accounting management and the formation of reporting information. The second problem concerns the use of foreign methods of calculating the full amount of costs or according to a reduced system of calculating the cost of produced (sold) products and identifying the financial result.

The authors gave a detailed analysis for the causes, factors and conditions for the implementation of various methodological approaches to these problems. It is justified that it is advisable for the Russian accounting system to maintain the cost accounting system at the aggregate of total costs, as the most objective approach to calculating the cost and identifying the financial results of the production and economic activities of the enterprise.

Keywords: cost, costing, cost accounting, accounting objects, calculation objects, accounting methodology, production costs, management accounting, accounting, financial results.

Received 7 August, 2023

Accepted 30 August, 2023