

## ВАРИАНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

**В статье рассмотрены основные подходы к организации производственного учета на отечественных предприятиях. Исследованы целевые направления аналитического учета затрат и способы их отражения в системе счетов производственного учета. Выявлены преимущества и недостатки различных вариантов отражения затрат. Предложен вариант организации производственного учета, имеющий целенаправленные связи с планированием, контролем и анализом.**

**Ключевые слова:** производственный учет, учет затрат, аналитический учет, система счетов, счет-экран.

Производственный учет охватывает все аспекты процесса сбора, обработки и систематизации информации о затратах и результатах процесса производства. К его задачам относят: оперативный контроль использования ресурсов, выявление причин отклонений от норм в ходе технологического процесса; своевременное полное и достоверное отражение фактических затрат на производство по объектам учета, элементам и статьям затрат; обеспечение достоверного калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В финансовом учете на базе данных производственного учета осуществляется стоимостная оценка статей бухгалтерского баланса. Задачами производственного учета как основы построения управленческого учета на предприятии являются: информационное обеспечение процесса принятия решений; обеспечение базы для ценообразования; формирование данных о результатах деятельности и контроль использования ресурсов предприятия [2,5]. Различия в задачах производственного учета не исключают необходимости установления информационной связи с финансовым учетом по формируемым показателям о затратах и результатах деятельности предприятия. Степень взаимосвязи может быть различной в зависимости от особенностей структуры плана счетов, применяемого на предприятии.

В мировой учетной практике выделяют три основных направления в формировании плана счетов экономических субъектов: матричный, линейный, иерархический [4]. Матричное строение плана счетов предполагает разделение всех счетов на классы и группы, в которых выделяют подклассы, группы счетов и непосредственно сами счета. Линейное строение предусматривает последовательное изложение номенкла-

туры синтетических счетов, сведенных в группы. В линейном плане счетов субсчета отсутствуют, что упрощает и облегчает организацию аналитического учета. Иерархический подход, применяемый в отечественной практике учета, основан на использовании номенклатуры синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, позволяющих организовать учет объектов бухгалтерского наблюдения в необходимых аналитических разрезах.

Действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000г. №94н [1], обеспечивают возможность хозяйствующим субъектам свободно конструировать рабочие планы счетов, соблюдая методические принципы бухгалтерского учета, и регулировать состав и содержание аналитических счетов исходя из потребностей управления, контроля и анализа. Счета финансового учета считаются унифицированными и применяются всеми организациями без изменений. Счета производственного учета индивидуальны для каждой организации и их перечень определяется самостоятельно. Информационно-аналитические возможности построения плана счетов позволяют к каждому синтетическому счету открывать до 10 субсчетов. Допускается возможность организации учета производственных затрат как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обособленно с использованием самостоятельной системы счетов производственного учета и выделением в отдельную структуру производственной бухгалтерии.

В составе раздела III «Затраты на производство» предусмотрено тринадцать резервных счетов. Десять из них (с номера 30 по номер 39) могут

быть выделены в самостоятельный раздел и использованы хозяйствующим субъектом для организации учета по элементам затрат или кодирования объектов бухгалтерского управленческого учета, если такой учет ведется совместно с бухгалтерским финансовым учетом. Состав и методика использования резервных счетов каждой организацией устанавливается самостоятельно с учетом специфики деятельности, структуры и организации управления, необходимости осуществления внутреннего контроля и анализа.

Таким образом, построение системы счетов производственного учета на отечественных предприятиях может опираться на монистический либо дуалистический подходы. Монистический подход предполагает использование в финансовой и производственной бухгалтерии единой (монистической) системы счетов и бухгалтерских записей. Дуалистический подход признает два независимых начала и опирается на двухкруговую систему учета производственных затрат, в которой каждое направление учета имеет самостоятельную систему счетов и бухгалтерских записей.

Проблемы организации производственного учета на отечественных предприятиях и возможные варианты построения систем учета производственных затрат рассматривались в работах С.А. Стукова, В.И. Ткача, В.Ф. Паляя, В.Б. Ивашкевича, Я.В. Соколова, С.А. Николаевой, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, Л.З. Шнейдмана и др.

Выбор в пользу определенного варианта организации учета затрат обусловлен множеством факторов: масштабами деятельности, компетентностью и заинтересованностью руководителей, целевой направленностью учета, степенью его централизации, организационной и производственной структурами предприятия. Большинство отечественных предприятий используют традиционный вариант организации учета затрат, предполагающий отражение учетных данных в общей системе бухгалтерских записей на соответствующих синтетических и аналитических счетах (рис. 1).

Представленная на рисунке 1 схема раскрывает суть простой монистической системы учета фактических затрат, основанной на однокруговом принципе отражения данных. Разделение системы бухгалтерского учета на финансовый и производственный учет здесь весьма условно. Основная направленность системы – исчисление фактической себестоимости продукции, оценка стоимости запасов с целью их последующего отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Формирование необходимой для текущего управления информации о производственных затратах возможно путем углубления и расширения системы их аналитического учета, разработки многоуровневой кодировки счетов, позволяющей по каждому виду операции использовать комплекс различных аналитических признаков сбора. Кроме кода синтети-

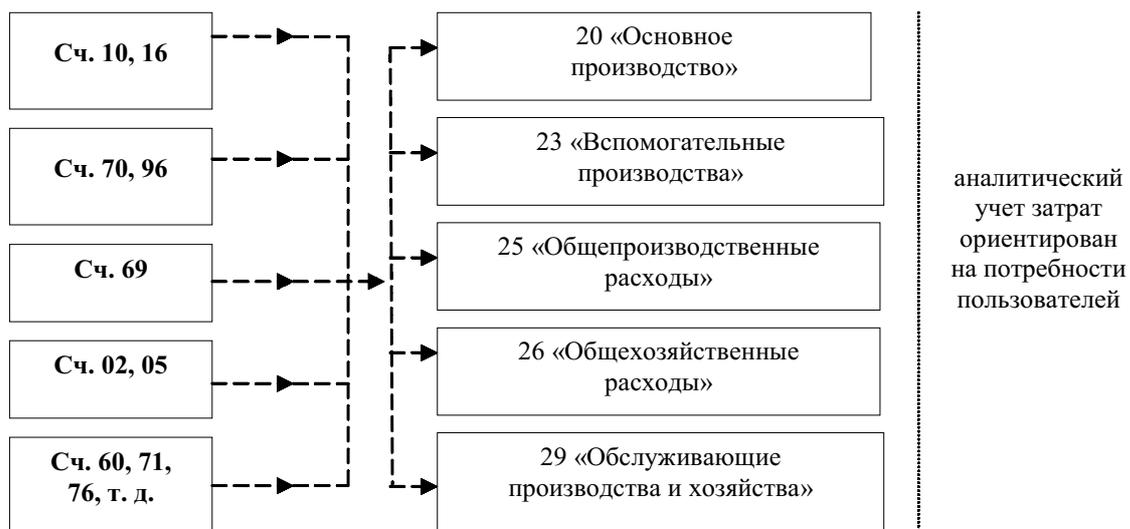


Рисунок 1. Схема отражения фактических данных о затратах на счетах бухгалтерского учета

ческого счета и субсчета, как минимум это может быть код подразделения или места возникновения затрат, код носителя затрат, код элемента или статьи затрат, на который будет относиться тот или иной вид затрат при формировании бухгалтерских записей. Кроме того, информация о производственных затратах может также группироваться в специальных накопительных регистрах и дополняется соответствующими данными и аналитическими расчетами.

В развитой монистической системе учета затрат для организации целенаправленного сбора необходимой аналитической информации используют специальные счета производственной бухгалтерии. В теории и практике организации учета затрат такие счета могут иметь различную направленность. Например, быть предназначенными для учета затрат по элементам, местам возникновения и центрам ответственности, ориентированными для выявления и учета отклонений по видам затрат, местам и центрам их формирования, либо предназначенными для учета затрат и результатов по бизнес-процессам [2,3]. Связь и обеспечение тождественности учетных данных производственной и финансовой бухгалтерии осуществляется с помощью счетов-экранов («отражающих» счетов), используемых для получения детализированной информации необходимой для внутреннего управления и контроля.

В однокруговой системе для учета фактических затрат по элементам могут быть открыты счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Ученные по элементам затраты ежемесячно переносят в дебет промежуточного операционного счета 37 «Отражение затрат». Собранные на нем суммы перераспределяют между счетами учета затрат. Таким образом, счет 37 выступает в роли счета-экрана, по дебету отражает информацию о затратах в разрезе экономических элементов, а кредиту – по видам и местам их потребления. Схематично порядок учета и распределения затрат показан на рис. 2.

Единство системы счетов и оценок в развитой монистической системе учета затрат позволяет вести весь учетный процесс в едином информационном поле бухгалтерских записей, тем самым избегать ошибок, возникающих из-за дублирования информации. Развитая однокруговая система обеспечивает динамичность учета, его адаптируемость к изменяющимся производственным условиям и структурам. Обозримость учетных данных и их логическая взаимосвязь являются несомненными достоинствами системы. В тоже время ограниченные возможности контроля затрат обуславливают ее применение лишь в небольших организациях [3].

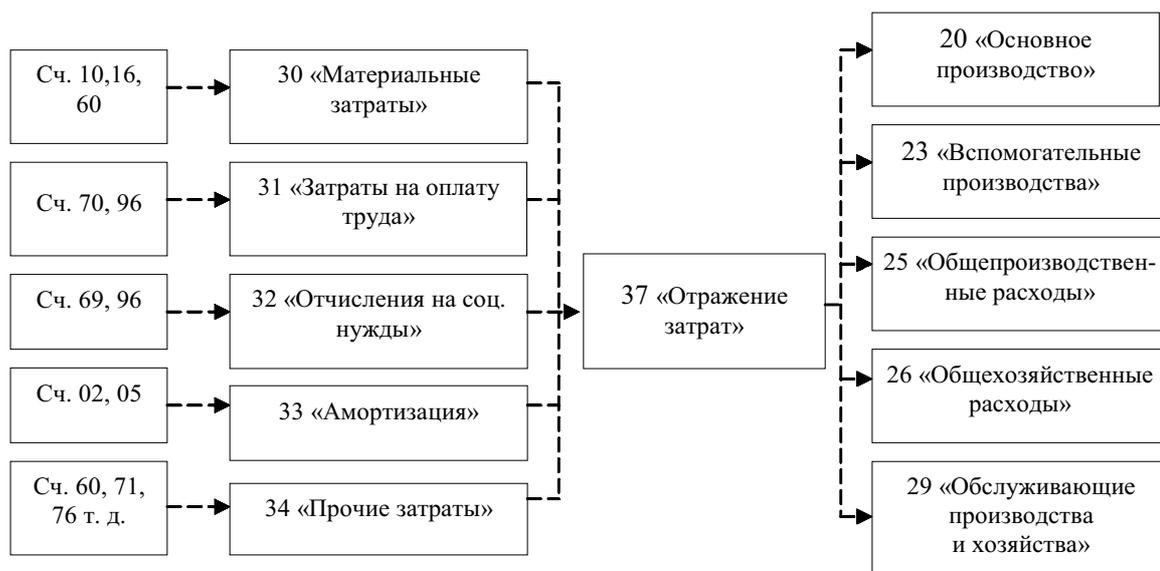


Рисунок 2. Схема учета и перераспределения затрат, учтенных по экономическим элементам (однокруговой вариант)

Организация системы производственного учета, имеющего целевую направленность на информационно-аналитическое обеспечение процесса управления затратами, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов (вариант автономии или дуализма). В дуалистической (двухкруговой) системе счетов учета фактических затрат финансовая и производственная бухгалтерия ведутся независимо друг от друга. Производственный учет ориентирован на максимальное удовлетворение информационных потребностей пользователей бухгалтерской информации, необходимой им при решении задач управления бизнесом.

Порядок организации учета затрат на основе двухкругового принципа отражения учетных данных с использованием обособленных счетов производственной бухгалтерии описаны в работах В.Ф. Паляя [7]. Согласно предлагаемой им методики, в финансовой бухгалтерии затраты фиксируются на счетах 30–37 в разрезе экономических элементов, в производственной бухгалтерии – в группе двадцатых счетов согласно разработанной предприятием классификации. Для устранения возможного дублирования данных о затратах балансовые системы замыкаются, при этом их численная согласованность обеспечивается за счет использования парных контрольных счетов. Так группа тридцатых счетов при формировании затрат корреспондируют со счетами учета материалов, заработной платы, расчетов и закрываются в конце отчетного периода на счет 37 «Распределение затрат», который имеет дебетовое сальдо. Распределение затрат по счетам производственного учета осуществляют по дебету счетов двадцатой группы и кредиту счета 27 «Распределение затрат», по которому образуется кредитовое сальдо, равное остатку по счету 37.

Обеспечение согласованности учетных данных при двухкруговой системе учета затрат также возможно за счет использования переходных и зеркальных счетов [3,5]. Переходные (передаточные) счета предназначены для переноса важной для управления информации из финансовой бухгалтерии в производственную и наоборот. Зеркальные счета обеспечивают численную согласованность учетных данных и выявление возможных расхождений.

На переходных счетах осуществляется перегруппировка учетных данных в соответствии с потребностями пользователей, в результате

формируется обобщенная и детализированная информация о затратах в необходимых аналитических разрезах. Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающими итогами с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают. Использование переходных счетов позволяет определить результаты деятельности предприятия в пределах года преимущественно по данным производственного учета без закрытия всех счетов финансовой бухгалтерии, что создает условия для эффективного бизнес-планирования деятельности предприятия.

При двухкруговой системе учета затрат с зеркальным отображением счетов финансовая и производственная бухгалтерия ведутся также изолировано друг от друга. В финансовой бухгалтерии учет затрат может быть организован в целом по предприятию в разрезе элементов затрат, без подразделения по цехам, центрам ответственности и другим аналитическим центрам. Операционный финансовый результат от продаж выявляется путем сопоставления величины общей выручки и совокупных затрат на производство и сбыт продукции с учетом изменения остатков готовой продукции и полуфабрикатов. В производственном учете эти данные используются как итоговые, характеризующие конечные результаты деятельности. Зеркальное отражение информации осуществляется путем сопоставления обобщенных данных о затратах и результатах в производственном учете с выходными показателями финансового учета.

Один из вариантов организации учета затрат на основе двухкругового принципа отражения учетных данных с использованием зеркальных счетов представлен на рис. 3.

Представленная схема демонстрирует суть дуалистической системы учета фактических затрат, основанной на двухкруговом принципе отражения данных. Система бухгалтерского учета разделена на обособленные подсистемы финансовой и производственной бухгалтерии. Счета 27 «Результаты производственной деятельности» и 35 «Расходы по обычной деятельности» выступают в роли парных контрольных счетов, обеспечивают численное согласование учетных данных за счет зеркального отображения.

Дуалистическая система с использованием переходных счетов и систем зеркального отражения в большей степени, чем монистическая

приспособлена для формирования информации управленческого характера. Обособление счетов производственной бухгалтерии от общей системы счетов бухгалтерского учета создает предпосылки создания обособленных баз данных и условия для сохранения конфиденциальности информации об уровне производственных затрат, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

В производственном учете важное место отведено плано-аналитической работе. Следует отметить, что в основу описанных вариантов организации производственного учета положен метод учета фактических (исторических) затрат и оценки готовой продукции по фактической себестоимости, являющийся менее востребованным с точки зрения управления затратами. При необходимости определения отклонений от плановых показателей такая возможность появляется не ранее чем во второй декаде месяца, следующего за отчетным. Принцип опе-

ративности управления затратами при таком подходе не актуален [6,7].

Производственный учет должен быть направлен не только на аккумуляцию информации о хозяйственных операциях и процессах, но и иметь целенаправленные связи с планированием, организацией производства, контролем и анализом. Обеспечение таких связей возможно при применении нормативного метода учета затрат и оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости. Нормативный учет предполагает обязательное нормирование затрат труда и материальных ресурсов, предварительное составление планов и смет расходов и оперативный документально обоснованный учет отклонений от норм в ходе производственного процесса. В системе контроля и регулирования производственного потребления ресурсов данный метод учета затрат за счет исчисления нормативной себестоимости по работам, процессам, струк-

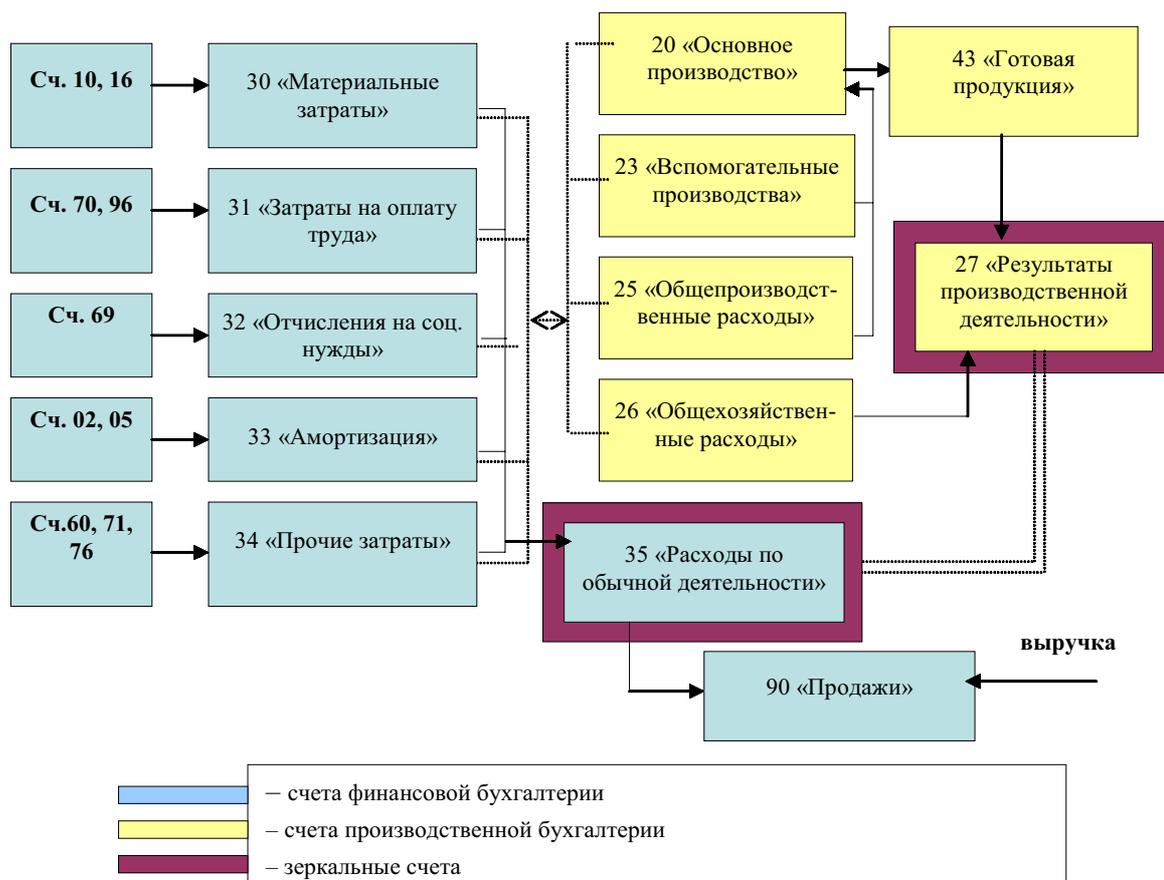


Рисунок 3. Схема отражения фактических данных о затратах на счетах бухгалтерского учета (двухкруговой вариант)

турным подразделениям предприятия и отражения величин отклонений от норм с указанием причин и виновных лиц обеспечивает выполнение принципа управления по отклонениям. Обладая повышенной оперативностью контроля за затратами нормативный учет способствует быстрому устранению причин перерасходов и недостатков в организации производства. К его достоинствам также относят обеспечение общности в оценках готовой продукции на этапах планирования и учета. В качестве недостатков, обусловленных существенными упрощениями в учете, выделяют: определение отклонений в момент выпуска готовой продукции, а не в момент осуществления самих затрат; выявление отклонений расчетным путем без детализации по объектам учета; усложнение переоценки остатков готовой продукции при частых изменениях нормативной (плановой) себестоимости [6,7].

Одной из важных проблем осуществления контрольно-учетной функции в производственной бухгалтерии является организация обособленного учета отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам. В мировой учетной практике выделяют два варианта учета отклонений от нормативных (плановых) затрат. Первый вариант базируется на отражении отклонений в первичной документации и учетных регистрах. Он реализуется в рамках отечественного нормативного учета. Второй вариант регистрации отклонений предполагает интеграцию учета и анализа. Он основан на отражении отклонений в системе соответствующих синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета, являющихся информационной основой детализированного анализа. По нашему мнению, организацию системы производственного учета как комплекса взаимосвязанных подсистем планирования, учета и контроля целесообразно осуществлять на основе второго варианта. Данный способ обладает рядом преимуществ: он позволяет оперативно контролировать и анализировать нормативные показатели; предполагает возможность автоматизации всей системы бухгалтерского учета и, как следствие, снижение трудоемкости учетно-расчетных операций; предоставляет возможность организации управления «по отклонениям»

в ходе текущего и заключительного управленческого контроля; обеспечивает достоверность данных и взаимосвязь показателей управленческой и финансовой отчетности.

При построении системы производственного учета, ориентированного на обеспечение оперативности управления затратами, следует учитывать, что процедуры документального отражения и стоимостной оценки фактов хозяйственной жизни должны осуществляться таким образом, чтобы обеспечивать рациональность ведения учета и исключить случаи дублирования функций. В большинстве случаев операции, отражаемые в подсистемах финансового и производственного учета, совпадают, поэтому применение интегрированного варианта учета затрат считаем более обоснованным. Процесс выявления и регистрации отклонений от запланированных показателей может быть организован по схеме, представленной на рис. 4.

Для выявления и учета отклонений по центрам и видам затрат в рамках монистического подхода нами предлагается использовать резервные счета 30-39 в качестве контрольных счетов, сигнализирующих об имеющихся отступлениях от запланированных показателей. При этом затраты отчетного периода в пределах величин заложенных в бюджеты рекомендуется отражать на счетах бухгалтерского учета в обычном порядке, а суммы выявленных отклонений по видам затрат – регистрировать на счетах 30-38. Обособленные на счетах данные об учетных отклонениях по видам затрат будут являться информационной основой для факторного анализа. В связи с этим аналитический учет отклонений должен быть организован с необходимой степенью детализации: по носителям затрат, местам возникновения, причинам и виновникам отклонений. Ежемесячно выявленные отклонения с целью последующего списания на результаты деятельности предприятия необходимо обобщать на отдельном контрольном счете 39 «Совокупное отклонение». В определенные руководством сроки на основе учетных данных о фактических затратах и отклонениях от запланированных значений могут быть сформированы оперативные отчеты об исполнении бюджетов по центрам затрат.

По нашему мнению, построение интегрированной системы учета производственных зат-



Рисунок 4. Предлагаемая схема выявления и учета отклонений по видам затрат (однокруговой вариант)

рат позволит увязать подсистемы планирования, учета и контроля в рамках выполнения принципа управления по отклонениям, создаст возможность формирования учетно-отчетных данных о затратах в едином информационном поле. Достижение эффективного функционирования системы возможно при условии использования информационно-вычислительных средств и соответствующем программном обеспечении

печении учета, позволяющих автоматизировать процессы сбора, обработки информации и подготовки необходимых отчетов о затратах. В целом, предложенный вариант организации производственного учета обеспечит расширение его аналитических возможностей и создание единой информационной базы, способствующей повышению оперативности и качества принимаемых решений.

15.11.2011

**Список литературы:**

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. №94н)
2. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
3. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Магистр, 2008. – 574 с.
4. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
5. Мюлендорф Р., Каренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: пер. с немецкого М.И. Корсакова. – М.: ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996. – 160 с.
6. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Взаимосвязь бюджетирования и производственного учета // Управленческий учет. – 2010. – №9. – С. 90–98.
7. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

Сведения об авторе:

**Курманова Алия Хамитовна**, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент  
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, тел. (3532) 372472, e-mail: aleka\_k@mail.ru

UDC 657.2

**Kurmanova A.H.**

Orenburg state university

E-mail: aleka\_k@mail.ru

**VARIANTS OF THE ORGANISATION OF THE INDUSTRIAL ACCOUNT**

In article the basic approaches to the organisation of the industrial account at the domestic enterprises are considered. Target directions of the analytical account of expenses and ways of their reflexion in system of accounts of the industrial account are investigated. Advantages and lacks of various variants of reflexion of expenses are revealed. The variant of the organisation of the industrial account, having purposeful communications with planning, control and the analysis is offered.

Key words: the industrial account, the account of expenses, the analytical account, system of accounts, the account-screen.

**Bibliography:**

1. Book of accounts of accounting of financial and economic activity of the organisation and the Instruction on its application (confirmed the order of the Ministry of Finance of Russia from 31.10.2000. №94n)
2. Druri, K. Introduction in the administrative and industrial account: the lane with English / Under the editorship of S.A.Tabalinoj. – M.: Audit UNYTI, 1994. – 560 p.
3. Ivashkevich, V.B. Accounting administrative account: the textbook. – M.: The Master, 2008. – 574 p.
4. Kuter, M.I. Theory of accounting: studies. – The 3 edition processed and added. – M.: the Finance and statistics, 2006. – 592 p.
5. Mulendorf R., Karenbauer M. The Industrial account. Decrease and control of costs. Maintenance of their rational structure: the lane from German M.I. Korsakova. – M.: Joint-Stock Company «FBK-PRESS», 1996. – 160 p.
6. Labyntsev N.T., Chuhrova O.V. Interrelation of budgeting and the industrial account // the Administrative account. – 2010. – №9. – P. 90–98.
7. Paly, V.F. Bases of calculations / V.F. Paly. – M.: the Finance and statistics, 1987. – 288 p.