

## **Учет производственных затрат, кризис и автоматизированные системы управления предприятием.**

**Н.Н.Иванов, Д.Н.Иванов**

В последние годы мы наблюдаем среди производственных предприятий некую массовую тенденцию. Построить эффективный учет производственных затрат. Вероятно, это массовое стремление считать производственные затраты, можно отнести к положительным сторонам влияния экономического кризиса на российскую экономику.

Однако, представляется, что ни академическая, ни вузовская наука оказались не готовы к тому, чтобы предложить практическому бизнесу внятную схему решения этой проблемы. Пожалуй, нет даже общепринятой точки зрения на то, какая часть системы управления предприятием должна давать такую информацию. При этом часто говорят о «бухгалтерском учете», «управленческом учете» или даже «бухгалтерском управленческом учете». Иными словами, разговор с менеджментом предприятия о путях выхода из кризиса неизбежно переходит на фундаментальные основы учета и управления.

### **1. Сколько видов учета вести и зачем?**

Первый вопрос – это цели учета. Грубо говоря, для кого он ведется, для налоговой инспекции или для собственного управления. Если для налоговой инспекции, нужно детально анализировать его соответствие многочисленным ПБУ и другим нормативным актам, которые обычно чрезвычайно двусмысленны и противоречат друг другу. Если для собственного управления – нужно смотреть, дает ли он информацию для принятия наиболее актуальных управленческих решений.

Точнее, если вторая цель осознается не в конце проведения процедуры банкротства, возникает вопрос, а нельзя ли эти две цели как-то совместить? На разных предприятиях мы отвечаем на этот вопрос по-разному. Для предприятия, которое ведет учет в рамках госбюджетного плана счетов, как правило, отрицательно. Там, если руководство хочет не только выполнять правила учета, но и управлять своим учреждением эффективно, нужно строить вторую, параллельную учетную систему. Для предприятия, работающего по упрощенной системе налогообложения, или уплачивающего налог на вмененный доход, отвечаем обычно положительно. Бухгалтерский учет может дать информацию для принятия эффективного управленческого решения, если построить его соответствующим образом. Однако в этом случае систему бухгалтерского учета следует строить сначала для оптимального управления, а уж потом смотреть, насколько она соответствует ПБУ, и как можно обеспечить такое соответствие или его видимость.

Иными словами, первый вопрос можно сформулировать так. Один или два вида учета надо вести? Один или два плана счетов использовать? Если один, то ему надо придавать черты управленческого учета. Тогда бухгалтерский учет должен давать информацию, необходимую для принятия правильных управленческих решений. Если два, то выстраиваются две учетные системы, для бухгалтерского и для управленческого учета.

В этом случае надо дать ответ на второй вопрос. Использовать или нет в управленческом учете принцип двойной записи? Отказ от преимуществ, которые дает последовательное использование этого принципа, представляется совершенно неоправданным. Во-первых, при использовании принципа двойной записи у любой суммы, фигурирующей в учете, всегда есть источник. Второе преимущество проявилось в полной мере, пожалуй, только в компьютерных системах учета, когда

деление синтетических счетов на счета аналитические получило широкое распространение, а сами аналитические счета стали многоуровневыми. Иногда до такой степени, что создается впечатление о твердой убежденности авторов автоматизированной системы в том, что для каждой проводки нужно создавать свою пару аналитических счетов. В результате в ряде систем число счетов бухгалтерского учета превышает число проводок.

Второе преимущество часто не осознается. А состоит оно в том, что последовательное применение принципа двойной записи позволяет иметь на каждом синтетическом или аналитическом счете дополнительный и неявный уровень аналитики - корреспондирующий счет.

Например, пусть предприятие продает товары или продукцию, облагаемые НДС по разным ставкам. Для раздельного учета выручки на счете 901 заводятся аналитические счета, соответствующие каждой ставке или режиму. Предположим теперь, что для каких-то управленческих целей потребовалось ответить на вопрос о том, на какую сумму отдельный партнер купил товаров, облагаемых НДС по определенной ставке. Если бы учет велся без применения принципа двойной записи, ответить на этот вопрос можно было только одним способом. Разбив счет 62, или аналитический счет расчетов с покупателем, на более мелкие учетные единицы, соответствующие отдельной ставке НДС. В условиях применения принципа двойной записи в этом нет никакой необходимости. Достаточно сформировать оборотную ведомость по аналитическому счету расчетов с партнером, и в ней объем продаж с определенной ставкой НДС будет выделен в виде отдельной корреспонденции с соответствующим аналитическим счетом счета 901.

К сожалению, это обстоятельство не осознается многими разработчиками планов счетов. Особенно ярко оно проявляется в госбюджетном учете, где присутствуют не только отдельные счета для расчетов с дебиторами и кредиторами, но даже отдельные счета для увеличения кредиторской задолженности, её уменьшения, и для хранения начального сальдо расчетов с кредитором. Можно только посочувствовать практическому бухгалтеру, который отражает переход партнера в текущей операции из категории кредиторов в категорию дебиторов. Когда он выбирает между кредитовым оборотом по счету «увеличение задолженности» и дебетовым по счету «уменьшение задолженности»...

Таким образом, можно сформулировать достаточно простой критерий оценки бухгалтерской квалификации автора того или иного плана счетов. Если на счетах, которые являются дебетовым и кредитовым для основных типовых проводок, используется один и тот же разрез дифференциации (субсчета или аналитические счета) – возможности двойной записи не используются. Например, если на счете 90.3 и 68.НДС имеется одно и то же деление по ставкам НДС – это неэффективная схема учета. Деление должно быть либо на счете 90.3, либо на счете 68.НДС, но не на обоих вместе.

Итак, для вывода предприятия из кризиса нужно, как правило, коренным образом перестроить его учетную систему. Если это не сделать, менеджмент предприятия не будет иметь достоверную информацию для принятия правильных управленческих решений. И прежде всего, нужно определить, будет ли управленческий учет вестись отдельно от бухгалтерского. Вести его отдельно – это достаточно ответственное и дорогостоящее решение. В этом случае нужно решить, использовать или нет в этом учете принцип двойной записи, и разработать для него специальный план счетов.

Реально на предприятиях с общим режимом налогообложения приходится вести учет и в третьем плане счетов – налоговом. Там, чаще всего, принцип двойной записи не применяется. Связано это обстоятельство с иллюзией, весьма

распространенной среди проектантов налоговых нормативных актов, что расчет налогооблагаемой базы можно свести к разности доходов и расходов. При этом, обычно уже после принятия нормативного акта, выясняется, что расходы надо учитывать не все, а только те, которые предприятие понесло в связи с выпуском проданной продукции. А эти расходы были сделаны частично в прошлые налоговые периоды, и т.д. и т.п.

Ситуация здесь примерно такая же, как при определении объема шара путем перемножения его длины на ширину и на высоту. Все вроде бы просто, но при попытке измерить эти параметры выясняется, что шар слегка круглый, и что к какой категории отнести – непонятно. А для определения объема проще вычислить интеграл.

В бухгалтерском учете, который оперирует с «экономическими интегралами», эти проблемы, если и не всегда решаются, то хотя бы осознаются. Тогда как четыре действия «налоговой арифметики» реально приводят к настолько расплывчатому налоговому законодательству, что налоговое право становится, по существу, налоговым произволом.

К сожалению, похожая идеология часто используется и при финансовом планировании. И этот факт наглядно проявляется при попытке сформировать в автоматизированной системе управления формулы для оценки выполнения бюджета по данным бухгалтерского учета. Наша практика показывает, что для подобной увязки учета и финансового планирования в ряде случаев приходится менять общепринятые формы финансовых бюджетов. Например, в бюджет доходов и расходов наряду со строкой «Расходы на выпуск продукции» вводить строку «Расходы на выпуск проданной продукции».

## **2. Главная обязанность учетной системы.**

Будем считать, что предприятие приняло наиболее экономичное решение – вести один бухгалтерский учет, но придать ему черты учета управленческого. Т.е. считать главной обязанностью учета обеспечение менеджмента предприятия достоверной информацией, необходимой для принятия обоснованных управленческих решений.

Это положение звучит как общая фраза, пока мы не конкретизируем, о каких именно управленческих решениях идет речь в первую очередь? И вот на этом этапе возникает вопрос, «простой, как валенок».

Любое предприятие что-то продает. Кто товары, кто продукцию, кто услуги. И первое, что должно знать руководство предприятия, выгодно или нет производить то, что оно продает. Иными словами, необходим дифференцированный учет выручки по видам выпускаемых изделий или услуг, и такой же дифференцированный учет их себестоимости.

Проблема дифференцированного учета выручки чаще всего, лучше или хуже, но решается. Правда, при производстве услуг зачастую вопрос о перечне реализуемых предприятием услуг может поставить его менеджмент в тупик.

Значительно хуже обстоит дело с учетом производственных затрат. Фактическая себестоимость производимых изделий определяется в бухгалтерских системах достаточно редко. Что не позволяет принять первое и главное решение при финансовой санации предприятия – выпуск каких изделий следует прекратить?

Второй вопрос – это состав производственных затрат. Ответ на него позволяет принять управленческое решение о том, что является ключевым звеном при снижении производственных затрат. Например, если 70% себестоимости составляют затраты, связанные с зарплатой основных рабочих, ключевым звеном является

увеличение производительности труда, а комплекс мер по нормализации расходования сырья можно отложить. Если же затраты на зарплату составляют 10%, повышать производительность труда практически бессмысленно. Особенно актуальна в наших условиях оценка доли управленческих расходов в себестоимости продукции, или отдельных их статей.

Таким образом, можно сформулировать главную цель учета производственных затрат. Он должен давать некий документ, который можно назвать сметой фактических затрат по видам выпускаемой продукции. Строки этого документа должны соответствовать выпускаемым изделиям или услугам, а столбцы должны содержать составляющие себестоимости по 5-15 статьям производственных затрат, данные о выпуске в натуральных единицах, и итоговую себестоимость единицы изделия.

Производственный учет может преследовать и другие цели, но если не достигнута главная, реализация их является, на наш взгляд, бессмысленной.

### 3. Реализация производственного учета.

Выбор состава наиболее значимых статей затрат для производственного учета достаточно индивидуален. Обычно мы пытаемся опираться в этом вопросе на управленческий опыт, накопленный менеджментом конкретного предприятия. При этом стараемся, чтобы суммы затрат по отдельным статьям не отличались более чем на порядок.

Для формирования сметы фактических затрат нужно решить, что делать с косвенными затратами, т.е. с теми, которые в момент своего возникновения нельзя связать с производством конкретного изделия или услуги. Как известно, существуют две основные методики учета таких затрат. Директ-кост, когда косвенные затраты не делятся между отдельными изделиями, а списываются сразу на счет финансового результата (обычно – 90.2). И стандарт-кост, когда косвенные затраты распределяются между изделиями с помощью какой-либо расчетной процедуры.

Таких процедур приходилось встречать достаточно много. Косвенные затраты распределяют пропорционально производственным площадям, зарплате основных рабочих, количеству изделий в натуральных единицах, выручке от продажи изделий или услуг, прямым производственным затратам. Мы предпочитаем использовать метод стандарт-кост и распределение косвенных затрат пропорционально прямым. Хотя, конечно, любая сумма косвенных затрат в составе себестоимости изделия до известной степени условна. Однако степень этой условности при использовании распределения пропорционально прямым производственным затратам, на наш взгляд, меньше. Экзотические методы распределения мы не использовали, но сравнивали на некоторых предприятиях результат распределения пропорционально выручке и пропорционально прямым затратам. Общее впечатление – первый метод наиболее выгодные позиции в смете фактических затрат делает относительно менее выгодными, т.е. как бы несколько нивелирует различия в экономической эффективности выпуска разных видов изделий. Тем не менее, вопрос о влиянии используемого метода распределения косвенных затрат на принятие управленческих решений явно требует дополнительных исследований.

Провести корректное распределение косвенных затрат вручную достаточно проблематично. С другой стороны, ведение бухгалтерского учета вручную вообще стало в настоящее время анахронизмом. Однако появилась другая проблема – когда бухгалтеру непонятно, что, как, а главное, зачем делает программа. Более того, выросло целое поколение бухгалтеров, которые и не хотят это понимать. Реально,

при выведении предприятия из кризисного состояния, от таких бухгалтеров-операторов приходится чаще всего просто избавляться.

Дело в том, что такого рода сотрудники наиболее комфортно чувствуют себя в среде, где, с одной стороны, учет как будто автоматизирован, а с другой - остается значительный объем ручных операций. Чаще всего это бывает, когда автоматизация выполнена по «кусочной» схеме. Например, когда зарплата считается в одной программе, складской учет ведется в другой, проводки и отчетность собираются в третьей, путевые листы выписываются в четвертой и т.д. Причем связи между программами и базами данных не налажены, данные из одной программы в другую перегружаются вручную.

Коллектив бухгалтеров-операторов обычно всячески старается такую ситуацию сохранить, поскольку при комплексной автоматизации, или при кусочной, но с четко выстроенными автоматизированными связями между программами, надобность в их услугах резко падает. Скорее необходимы сотрудники, четко понимающие особенности используемых предприятием бизнес-процессов, документооборот, и осмысленно управляющие обработкой информации в компьютерной системе. Отдельный и достаточно большой вопрос – диагностика и поиск ошибок в больших базах данных [1].

К сожалению, далеко не в каждой программе применяемые вычислительные процедуры являются прозрачными. Еще реже результат их применения нормальным образом документируется. По этой причине вопрос о том, как получена та или иная сумма, часто ставит в тупик не только бухгалтера-оператора. В одном из сельскохозяйственных холдингов, где применяется малотиражная программа, выполненная на базе технологической платформы «1С:Предприятие 7.7», финансовое руководство компании на вопрос о том, по какому алгоритму распределяется одна из компонент косвенных затрат, ответило, что в этом вопросе собственные программисты так и не смогли за 10 лет разобраться.

Таким образом, хотя общая бухгалтерская конструкция учета производственных затрат и является относительно независимой от конкретной системы автоматизации, при построении этой конструкции все же приходится учитывать общие особенности программных продуктов, в рамках которых предполагается ее реализация. Эти особенности касаются, в первую очередь, концепции аналитического учета, реализованной в программном продукте.

В книге [2] было предложено деление программных продуктов, поддерживающих бухгалтерский учет, на два больших класса, в соответствии с распределением аналитической информации между планом счетов и специализированными учетными модулями. В одном классе вся аналитическая информация, обрабатываемая в том или ином специализированном модуле, дублируется соответствующей дифференциацией в плане счетов. В другом – полностью убирается в специализированный модуль.

Например, если есть специализированный модуль учета зарплаты, не ведутся аналитические счета на счете 70. Если есть модуль складского учета – не ведутся аналитические счета на счетах 10, 41, 43. Есть модуль учета основных средств – нет аналитических счетов на счетах 01 и 02, и т.д.

Практически, при появлении в той или иной программной системе специализированного модуля, соответствующие аналитические счета еще некоторое время сохраняются. Особенно в тех системах, где этот вопрос отдан на усмотрение пользователя. На взгляд авторов, их наличие свидетельствует о том, что специализированный модуль пока не в полной мере «справляется со своими обязанностями», т.е. не дает той информации для принятия управленческих решений, которая от него требуется.

Посмотрим, как могут быть получены ответы на «главные управленческие вопросы» путем вынесения аналитической информации в план счетов, и путем использования специализированных модулей. Начнем с дифференцированного учета выручки.

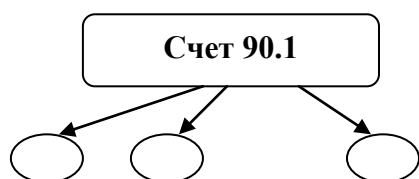
#### 4. Учет выручки.

Прежде всего, следует напомнить, что понятие выручки и полученных денег не тождественны. Под выручкой понимается обмен товара, продукции, или услуги на любой актив, в том числе и на юридически подтвержденный факт возникновения дебиторской задолженности, выраженный в форме подписанной двумя сторонами накладной или акта приемки-сдачи выполненных работ. Вопрос о том, будет этот актив в последующем переведен в другую форму, например, в денежную, или использован другим способом, никак не связан с фактом получения этого актива.

Именно по этой причине выручка от реализации товаров, продукции или услуг отражается на счете 90.1, при реализации, момент которой определяется «по отгрузке». Соответственно, если мы хотим иметь дифференцированные данные о выручке, полученной от реализации отдельных позиций номенклатуры товаров или услуг, решить эту задачу можно двумя способами. Либо на счете 90.1 заводить аналитические счета, соответствующие номенклатуре продукции или услуг, либо получать эти данные из специализированного модуля. Если специализированный модуль может дать данные о реализации в фактических ценах, которые фигурировали в документах на реализацию – аналитические счета не нужны. Если он дает данные в неких условных ценах – например, в ценах действующего в настоящий момент прайс-листа, аналитические счета надо сохранять. Критерием здесь может быть соответствие итоговых данных по реализованной продукции из специализированного модуля кредитовому обороту по счету 90.1.

Как правило, модули складского учета, где обычно и ведется формирование документов на реализацию, эту информацию дают. Чаще всего, можно даже проверить соответствие упомянутому критерию на демонстрационном примере, предлагаемом разработчиком. Что же касается модулей для учета услуг, то положение здесь далеко не так однозначно. Прежде, чем решить, нужны или нет на счете 90.1 аналитические счета, соответствующие номенклатуре, нужно проверить, как формируются сводные документы, касающиеся реализации, особенно в тех случаях, когда реализация в разных документах одной и той же номенклатуры делалась по разным ценам.

Итог приведенных рассуждений можно выразить кратко. Если специализированный модуль учета товаров или услуг хорошо справляется со своими обязанностями, от аналитических счетов на счете 90.1 можно отказаться. Если нет – необходимы, как минимум, одноуровневые аналитические счета, структура которых изображена на следующей схеме



Номенклатура выпускаемой продукции или оказываемых услуг

Степень дифференциации учета, изображенная на схеме, является минимальной. Она может быть дополнена, например, делением на субсчета второго

уровня, если предприятие одновременно выпускает продукцию и оказывает услуги. Могут использоваться дополнительные уровни аналитики, соответствующие ставкам НДС или центрам дохода.

Например, в программе «1С:Бухгалтерия 8» используется трехуровневая аналитика: «Ставки НДС», «Подразделения» и «Виды номенклатуры». В принципе, наверное, можно интерпретировать «Подразделения» как центры дохода, а «Виды номенклатуры» как номенклатуру выпускаемых изделий, хотя связи состава аналитических счетов с номенклатурным справочником готовой продукции в программе нет. Однако авторы достаточно скептически относятся к попыткам использовать в программе некий универсальный план счетов, который годился бы для 99% предприятий. Слишком много в этом плане счетов остается неиспользуемых элементов, делающих учетную систему громоздкой и неповоротливой.

В то же время, задача о том, чтобы сделать алгоритмы формирования отчетной документации автоматически адаптируемыми к любым изменениям плана счетов, произведенным пользователем программы, не только не решена ни одним разработчиком программных продуктов, но похоже, вообще осознается ими с трудом.

В любом случае, дополнительная дифференциация на счете 90.1 не должна мешать главной – по номенклатуре. И необходимы веские и обоснованные причины, по которым эту дифференциацию надо вводить. Потому что платить за лишний уровень аналитического учета приходится достаточно высокую цену, в виде значительного увеличения числа проводок, сопровождающих один первичный документ. Компьютерная система с таким увеличением, может быть, и справится. Но дополнительные проблемы при диагностике бухгалтерской системы [1] представляются совершенно неизбежными.

## 5. Учет производственных затрат.

Перейдем теперь к реализации учета производственных затрат. В крупных системах управления, таких как «Галактика», ИС-ПРО, БЭСТ-5 или «1С:Управление производственным предприятием 8», для этих целей имеются специализированные учетные модули. Положение здесь совершенно аналогично учету выручки. Если специализированный модуль справляется со своей главной задачей – формированием сметы фактических затрат – план счетов можно не усложнять. Если не справляется, или справляется не в полной мере – необходимо выстраивать некую бухгалтерскую конструкцию.

С формированием сметы фактических затрат связана еще одна задача, решение которой может быть и вне модуля производственного учета. Обычно, на предприятиях, производящих продукцию, оприходование готовых изделий на склад осуществляется непрерывно в течение месяца. При оформлении документа поступления на склад необходимо указать какую-то цену. Между тем, зарплата основных рабочих рассчитывается ежемесячно, так же ежемесячно начисляется амортизация основных средств, ежемесячно поступают счета-фактуры на потребленную электроэнергию. Иными словами, себестоимость единицы готовой продукции в момент поступления на склад еще не сложилась, и неизвестна.

Эту проблему можно решать по-разному. Можно для оприходования использовать плановую цену, а отклонения от плановых цен рассчитывать впоследствии «котловым методом», т.е. суммарно для всех номенклатурных позиций. Можно использовать цену предыдущего месяца. А можно поступить наиболее радикально. После формирования сметы фактических затрат во всех

документах поступления готовой продукции на склад изменить цены поступления на те, которые получены в смете. Иногда такую процедуру замены цен во всех документах оприходования называют «таксировкой» этих документов.

Дальнейшие рассуждения о методике построения производственного учета хотелось бы ограничить предприятиями, использующими короткий производственный цикл. Короткий в том смысле, что в процессе производства не оформляются документы на перемещение материальных ценностей, а стоимость незавершенного производства незначительна. К этой категории вполне можно отнести варку пива, выпечку хлеба, или производство асфальта. Можно отнести и производства, где цикл разбит на отдельные этапы производства полуфабрикатов, с оформлением соответствующих приемо-сдаточных документов. Трудно вписываются в предложенную ниже схему процессы передачи из одного подразделения в другое одной и той же детали для выполнения различных технологических операций.

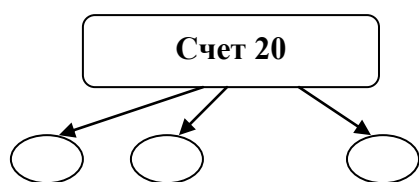
С учетом этих соображений, а также принимая во внимание перспективу использования метода стандарт-кост, наиболее подходящей основой для формирования в бухгалтерском учете сметы фактических затрат по видам выпускаемых изделий, представляется счет 20, на котором открыты аналитические счета, состав которых соответствует номенклатуре выпускаемых изделий или услуг.

Для формирования сметы фактических затрат необходим еще один уровень аналитической дифференциации – по статьям производственных затрат. Представляется, что этот уровень вполне может быть реализован в неявном виде, путем грамотного использования принципа двойной записи, когда отдельные статьи затрат связываются с определенной корреспонденцией счетов.

Например, суммы в дебетовом обороте по аналитическому счету счета 20 с корреспонденцией ДТ20 КТ10 – это расходы на сырье и материалы. Корреспонденция ДТ20 КТ70 соответствует зарплате основных производственных рабочих, ДТ20 КТ69 – отчислениям на социальные нужды с этой зарплаты, ДТ20 КТ02 – амортизации оборудования, используемого для выпуска только одного изделия. Аналогичным образом, при рациональной конструкции аналитических счетов на счетах учета косвенных затрат, можно выделить из дебетового оборота по аналитическому счету счета 20 существенные статьи косвенных затрат. При этом желательно статьи в смете фактических затрат определить до построения этой конструкции.

Решение указанной задачи «в лоб», путем деления аналитического счета изделия на аналитические счета более высокого уровня, используемое, например, в программе «1С:Бухгалтерия 8», представляется менее рациональным. И не только по причине резкого возрастания числа проводок. Возникнут также дополнительные проблемы с формированием сумм проводок ДТ43 КТ20 при оприходовании готовой продукции.

Таким образом, наиболее предпочтительной схемой организации аналитического учета на счете 20 представляются одноуровневые аналитические счета, изображенные на следующей схеме.



Номенклатура выпускаемой продукции или оказываемых услуг



Реально счет 20 часто удобно разделить на части, соответствующие отдельным производственным подразделениям. Поскольку производственные подразделения являются относительно стабильными единицами, представляется естественным делать такое разделение на уровне субсчетов. Тогда и аналитические счета на субсчетах подразделений могут соответствовать не всей номенклатуре, а только тем изделиям, которые выпускаются в данном подразделении.

#### 6. Прямые производственные затраты.

Использование на счете 20 аналитических счетов, соответствующих номенклатуре выпускаемых изделий или услуг на предприятии, управляемом неэффективно, порождает ряд непростых организационных проблем. На таких предприятиях, как правило, ни списание сырья в производство, ни начисление зарплаты основным рабочим не соотносится с тем, на какое изделие предстоит израсходовать материальные или трудовые ресурсы.

При проведении на таком предприятии комплекса антикризисных мероприятий приходится, параллельно с реформированием бухгалтерского учета, достаточно радикально ломать привычки низового звена управленческого персонала. Персонал, ответственный за формирование документов на списание сырья в производство, и за наряды на сдельную работу для основных рабочих, должен теперь указывать в этих документах, на какое именно изделие израсходовано сырье или выполнена работа.

Если же это сделать невозможно - соответствующие затраты являются косвенными, и должны учитываться по-другому. Поэтому иной раз в рамках проведения антикризисных мероприятий приходится пересматривать и отнесение отдельных затрат к прямым или косвенным. Мы применяем для этих целей простой критерий. Если затраты в момент своего возникновения можно связать с выпуском конкретного вида продукции – они относятся к категории прямых. Если нет – к категории косвенных.

Параллельно с решением проблемы привязки расходования сырья или выполнения работы к выпуску конкретного изделия естественно решить еще одну задачу. Это контроль соответствия расходования сырья нормам расхода на единицу продукции. И, соответственно, контроль соответствия выполненным в подразделении работ нормативам, соответствующим ее выпуску. Например, чтобы на швейной фабрике не оплачивалось 500 операций пристрочки рукава к пиджаку, если на склад поступили 200 пиджаков.

При этом нелишне вспомнить, откуда берутся эти нормы. Они формируются совместно конструктором изделия, технологом, и специально обученным экономистом по производственному планированию, которых, кстати, в ВУЗах почти перестали готовить. В процессе так называемой «технико-экономической подготовки производства», которая реализуется в рамках системы производственного планирования. На этом примере хорошо видно, что даже тогда, когда полномасштабной интеграции учета и планирования еще нет, полноценную учетную систему невозможно построить без встраивания в нее элементов системы планово-экономической.

Контроль соответствия нормам мы обычно решаем следующим образом. Считаем производственное подразделение местом хранения материальных ценностей (складом). Сырье в производственное подразделение передается по накладной внутреннего перемещения, столько, сколько затребовал его

руководитель. У него опыт, он оценивает и страховой запас, и план выпуска, и многие другие факторы. А вот списание сырья в производство делаем по факту выпуска готовой продукции, с использованием норм расхода. Сверхнормативный расход оформляется отдельным документом, с объяснением причин перерасхода. Так что в любой момент можно посмотреть остатки в производственном подразделении, и проконтролировать, нет ли там чего-то явно лишнего.

Эта схема является простейшей, и явно не годится для предприятий со значительной стоимостью остатков в незавершенном производстве. Для этих предприятий предстоит решить вопрос о том, на основании какого документа можно определить обоснованность списания сырья в незавершенное производство. Вероятно, в этом случае понадобится оформить два документа – на списание сырья в незавершенное производство и списание на выпуск готовой продукции.

На многих предприятиях списание сырья регулируется документом, называемым отчетом производства. Формы его достаточно разнообразны. Он содержит данные о выпущенной продукции за определенный период, и о списанных на каждый вид продукции материалах, с использованием или без использования норм расхода. В принципе, отчет производства должен бы содержать и аналогичные данные по расходованию трудовых ресурсов, и о загрузке основного оборудования. Но эти вопросы на практике отработаны пока значительно слабее.

Таким образом, мы используем двухступенчатую схему списания сырья в производство. Сначала сырье передается в производственное подразделение. Затем списывается в производство по факту поступления на склад готовой продукции. В этой схеме момент списания сырья в учете несколько сдвинут относительно фактического использования его в производстве.

Если для сырья такой сдвиг можно допустить и для не очень коротких производственных циклов, то для оплаты труда это сделать сложнее. Далеко не всегда можно не оплачивать отдельные работы, выполненные в процессе производства определенного изделия, пока оно не поступит на склад готовой продукции. Тем не менее, на наш взгляд, если натуральным измерителем работы для сдельной оплаты труда можно сделать количество готовых изделий – это самый предпочтительный вариант контроля соответствия расходования трудовых ресурсов выпуску продукции.

Кроме сырья и заработной платы в состав прямых производственных затрат часто включаются отчисления на социальные нужды с зарплаты основных производственных рабочих, т.е. шесть составляющих платежей во внебюджетные фонды. По существу, это шесть разных налогов на заработную плату.

Зарплата рабочего складывается из начислений с разными счетами затрат. В нашем случае это – аналитические счета на счете 20. Составляющие социального налога также должны быть между ними разделены. Однако, это разделение осложняется следующим обстоятельством. Алгоритм начисления взносов во внебюджетные фонды не является аддитивным. Иными словами налог с суммы зарплат не равен сумме налогов с отдельных частей зарплаты.

Эта неаддитивность проявляется вследствие использования регрессивной шкалы налогов и налоговых вычетов. Пусть, например, зарплата рабочего за предыдущие месяцы составила 443т.р. В текущем месяце ему начислена зарплата в 20т.р. за выпуск одного изделия и 20т.р. – за выпуск другого. В этом случае непонятно, на себестоимость какого изделия относить взносы в фонды, рассчитанные по ставкам для зарплаты менее 463т.р., и какого – по ставкам для большей зарплаты (пока – нулевым).

Тем не менее, большинство программных систем, где реализовано «наследование» взносами в фонды счетов затрат начисленной зарплаты, тем или

иным способом эту проблему решает. Например, в системах ИС-ПРО или БЭСТ-5, вычисляются взносы в фонды, начисленные за данного человека за месяц, а затем они делятся между счетами затрат в той же пропорции, в какой между ними разделена начисленная зарплата.

Еще одна составляющая прямых производственных затрат соответствует стоимости использования ресурса оборудования, на котором изделие изготавливалось. Реальный учет загрузки оборудования выпуском той или иной продукции, вероятно, дело неблизкого будущего. По этой причине, как правило, в прямые затраты включается амортизация основных средств только в том случае, если оборудование используется для выпуска одного вида изделия. В противном случае амортизацию относят к косвенным затратам.

## 7. Косвенные затраты.

Чаще всего для учета косвенных производственных затрат применяются два счета, 25 – «Общепроизводственные затраты», и 26 – «Общехозяйственные затраты». Правила ведения бухгалтерского учета содержат определенные соображения относительно того, какие затраты следует относить к той или иной категории. Однако, при попытке следовать этим правилам практически, чаще всего оказывается, что для конкретного случая есть соображения в пользу отнесения затраты как к той, так и к другой категории. В результате, «де-факто» часто используется принцип, который представляется вполне разумным.

На счете 25 накапливаются затраты, которые в момент своего возникновения не могут быть связаны с конкретным изделием или услугой, но могут быть отнесены к определенному производственному подразделению предприятия.

На счете 26 накапливаются затраты, которые в момент своего возникновения не могут быть связаны ни с конкретным изделием или услугой, ни с подразделением, и должны быть отнесены к предприятию в целом.

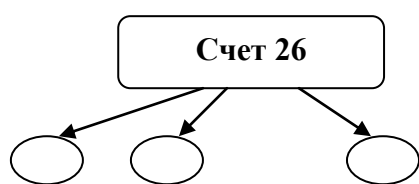
При таком понимании различия между общехозяйственными или общепроизводственными затратами, какая бы то ни было дифференциация учета по подразделениям на счете 26 становится совершенно неуместной. И напротив, такая дифференциация представляется совершенно необходимой на счете 25. На наш взгляд, дифференциация в виде субсчетов, является, как и для счета 20, более предпочтительной, поскольку организационная структура предприятия относительно стабильна, и уместнее отражать ее на уровне субсчетов. Кроме того, и организация процедур распределения косвенных затрат в ряде автоматизированных систем в этом случае может быть проще.

Впрочем, при построении конструкции конкретной учетной системы, критерием эффективности отражения косвенных затрат является получение информации для поддержки управленческих решений, а не следование каким-либо принципам или нормам. В некоторых случаях на счете 25 оказывается более эффективным организовать дифференциацию не по подразделениям, а по какому-нибудь иному параметру. Например, на предприятии, производящем различные транспортные услуги, косвенные затраты на счете 25 могут делиться по единицам подвижного состава. Если, конечно, одно транспортное средство может оказывать несколько видов услуг.

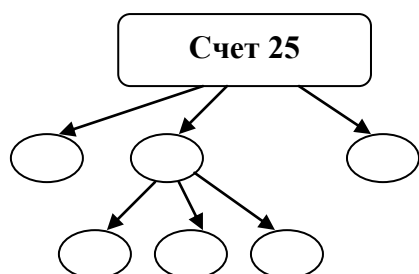
Кроме того, на счетах учета косвенных затрат должна присутствовать некая дифференциация, связанная с разновидностями затрат. К сожалению, состав статей общехозяйственных или общепроизводственных затрат на большинстве предприятий складывается стихийно. Между тем, роль информации, накапливаемой на этих аналитических счетах в управлении предприятием очень велика, а состав

этих статей может существенно отличаться на разных предприятиях. В своей практике мы стараемся в этом вопросе «встроить» в учетную систему практический опыт наиболее успешных управленцев сходных предприятий, и прежде всего – их первых лиц.

На наш взгляд, состав статей общехозяйственных и общепроизводственных затрат должен быть либо полностью совпадающим, либо иметь минимальные отличия. Число этих статей не должно быть более 10-15, и их список должен быть закрытым. Обороты по статьям не должны отличаться более, чем на порядок. Иначе учет будет загромаждать лишняя несущественная информация. Принимая во внимание это обстоятельство, дифференциацию бухгалтерского учета на счетах 25 и 26 можно изобразить в следующем виде



Статьи косвенных затрат



Производственные подразделения или объекты

Статьи косвенных затрат

В налоговом учете, и при использовании метода директ-кост, все эти счета, как уже упоминалось, закрываются в конце месяца, или иного налогового периода, на счета финансового результата, обычно – 90.2.

Если же косвенные затраты включаются в состав себестоимости продукции, делать это естественнее всего, закрывая эти счета проводками ДТ20 КТ25, ДТ20 КТ26. При этом возникает непростая техническая проблема, связанная с тем, что этих проводок становится очень много. По порядку величины это число можно оценить как произведение числа аналитических счетов счета 20 на суммарное число аналитических счетов на счетах 25 и 26. Даже при той относительно простой структуре, которая изображена на приведенных схемах, при числе статей косвенных затрат порядка 10, и числе изделий порядка 100, для формирования сметы фактических затрат в месяц придется делать несколько тысяч проводок. В случае, если на счетах 20, 25 и 26 применяются многоуровневые аналитические счета, это число возрастает в геометрической прогрессии.

Так что при использовании на счете 20 трехуровневых аналитических счетов, а на счете 26 – двухуровневых, число проводок, закрывающих счета учета косвенных затрат достигает десятков и даже сотен тысяч в месяц. Между тем, как показывает практика, эксплуатация системы, содержащей свыше 1 млн. проводок в год, становится достаточно проблематичной. Как по срокам формирования сводных документов, так и, особенно, в плане поиска ошибок и диагностики.

Чтобы как-то справиться с этой проблемой, некоторые пользователи программ «1С:Бухгалтерия 7.7», где предусмотрена именно такая структура аналитических счетов на счете 20 и 26, стали выделять на счете 26 специальный аналитический счет «для закрытия счета». В результате, по одним счетам

бухгалтерского учета постоянно присутствует только дебетовый оборот, а по другим – только кредитовый.

Несмотря на то, что подобная конструкция широко применяется в госбюджетном плане счетов, она представляется весьма сомнительной с точки зрения культуры бухгалтерского учета. Слишком напоминает автомобиль, у которого есть четыре колеса для движения вперед, и еще четыре – для движения задним ходом. Как минимум, подобная методика требует регулярного проведения процедуры, аналогичной реформации баланса.

Кроме того, в рамках этой методики становится достаточно проблематичным выделение в составе себестоимости изделия различных видов косвенных затрат.

Вероятно, чтобы как-то справиться с необходимостью закрывать крайне многочисленные счета учета косвенных затрат, разработчики программ «1С:Бухгалтерия 8» и «1С:Управление производственным предприятием 8», добавили в план счетов весьма экзотическую настройку. Она позволяет по отдельным «субконто» определять «только обороты». В результате, по отдельной статье затрат сальдо остается нулевым независимо от дебетового или кредитового оборота.

При этом сразу возник другой вопрос. А является ли «элемент субконто» счетом бухгалтерского учета? Или значение «субконто» просто служит неким признаком для отбора и группировки проводок. Например, можно отобрать проводки, у которых последней цифрой в сумме является 9. Но для этой группы явно бессмысленно вводить понятие «сальдо».

Чтобы элемент бухгалтерской дифференциации можно было определить как счет бухгалтерского учета, он должен удовлетворять неким требованиям, которые формулируются иногда как «основное уравнение бухгалтерского учета». Формы этого уравнения в литературе используются разные. Например, в матричной модели бухгалтерского учета, разработанной профессором Кольвахом О.И. и Калмыковой О.А. [3], показано, что одной из форм может быть равенство

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Сальдо на} \\ \text{конец} \\ \text{периода} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Сальдо на} \\ \text{начало} \\ \text{периода} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Дебетовый} \\ \text{оборот по} \\ \text{счету} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Кредитовый} \\ \text{оборот по} \\ \text{счету} \end{array}}$$

На взгляд авторов, использование в плане счетов элементов дифференциации, среди которых одни являются счетами бухгалтерского учета, а другие – нет, это весьма опасная тенденция, которая может привести к непредсказуемым последствиям.

По-другому решили проблему закрытия счетов косвенных затрат разработчики программы БЭСТ-5. В этой программе тоже используются многоуровневые аналитические счета, но наборы аналитических характеристик, образующие отдельный уровень, называются не «субконто», а «аналитическим измерением». Вероятно, по многочисленным «просьбам трудящихся», желающих как-то без хлопот закрывать аналитические счета, там тоже ввели экзотическую настройку. Теперь указание в шифре аналитического учета некоторых «аналитических измерений» можно сделать необязательным. Иными словами, в дебет счета 26 делать проводки с указанием аналитического счета, а в кредит – на счет 26 «вообще».

Основное уравнение бухгалтерского учета при этом не нарушается, но возникает другое малоприятное явление – теперь сальдо по счету не равно сумме сальдо по аналитическим счетам. Точнее – просто появляется дополнительный аналитический счет с пустым номером аналитического измерения, с учетом

которого равенство суммарного сальдо по счету сумме сальдо по аналитическим счетам все же сохраняется.

Думается, что и то, и другое решение – это просто дань разработчиков массе бухгалтеров-операторов. Если процесс выхода российской экономики из кризиса действительно будет сопровождаться вытеснением этой категории специалистов с должностей главных бухгалтеров или их переучиванием, то сохранение в программах указанных настроек вряд ли можно считать целесообразным. Впрочем, и пока они присутствуют, никто не заставляет вдумчивого главного бухгалтера ими пользоваться.

Тем не менее, следует признать, что в компьютерных технологиях учета и управления присутствует некое противоречие. Между стремлением сделать учет производственных затрат максимально аналитичным, и трудностями формирования сметы фактических затрат. Чем более дифференцированным является учет, тем больше таких трудностей. Пожалуй, это обстоятельство является главным аргументом в пользу того, чтобы решать проблему формирования сметы фактических затрат вне бухгалтерского учета, в специализированном модуле.

## **8. Расчетные процедуры распределения косвенных затрат.**

Итак, мы выяснили, что проводок для формирования сметы фактических затрат придется сделать достаточно много. Если не распределять каждую статью затрат в отдельности, появляются определенные проблемы, связанные с целостностью бухгалтерского учета. Чтобы, тем не менее, оставить число проводок в пределах разумного, следует избегать избыточной аналитичности на счетах учета производственных затрат. Статьи косвенных затрат следует использовать только значимые, и не допускать их бесконтрольного размножения.

Косвенные затраты не всегда распределяются только расчетным путем. В некоторых случаях используется двухступенчатая процедура, на первом этапе которой проводки формируются согласно каким-либо натуральным показателям, а на втором – с помощью расчетной процедуры. Рассмотрим использование такого рода процедур на конкретном примере.

Пусть в составе косвенных затрат присутствует статья «Затраты на электроэнергию». Обозначим соответствующий аналитический счет на счете 26 как 26.«Э». Предположим, что на предприятии имеются несколько производственных подразделений, в которых установлены счетчики электроэнергии. Таким образом, расходы на электроэнергию по цеху определяются непосредственно, а распределить их по выпускаемой цехом продукции можно только расчетным путем.

Будем считать, что в плане счетов эта ситуация отражена путем создания на счете 25 субсчетов, соответствующих производственным подразделениям, каждый из которых делится на аналитические счета учета косвенных затрат, среди которых присутствует счет для отражения затрат на электроэнергию. Обозначим его как 25.«П».«Э».

Поступление электроэнергии от поставщика чаще всего отражается проводкой ДТ26.«Э» КТ76, которая выполняется по акту приемки-сдачи выполненных работ и счету-фактуре. Если поставка электроэнергии считается услугой.

Первичным документом для распределения затрат на электроэнергию по цехам мы делали служебную записку главного энергетика, которая должна поступать в бухгалтерию, содержать данные о поступлении на предприятие, и о расходе в каждом цехе. На основании этого первичного документа делаются проводки ДТ25.«П».«Э» КТ26.«Э».

Затем уже с помощью расчетной процедуры формируются проводки ДТ20.«Изделие» КТ25.«П».«Э». Проводки с этой корреспонденцией дают сумму «Расходы на электроэнергию» в смете фактических затрат на каждое изделие.

Таким образом, можно выделить расчетные процедуры двух типов. Для одноступенчатого распределения, когда сумма косвенных затрат распределяется по всей продукции, выпускаемой предприятием. И для двухступенчатого распределения, когда сумма распределяется только на продукцию, выпускаемую определенным подразделением или иным объектом учета.

Алгоритмы распределения однотипны. Определяется дебетовое сальдо по тому аналитическому счету, который соответствует распределяемой статье косвенных затрат. Выделяются аналитические счета изделий или услуг, на которые происходит распределение. Определяются коэффициенты, или доли  $P_i$  каждого аналитического счета, участвующего в распределении. Произведение доли  $P_i$  на сумму дебетового сальдо и дает сумму проводки на конкретный аналитический счет.

Таким образом, в алгоритме распределения присутствуют два ключевых элемента.

1.Круг аналитических счетов, участвующих в распределении. Пока, кажется, для обозначения этого множества не придумано общепринятое наименование. В нашем случае применяются два вида множеств такого рода. Это совокупность всех изделий и услуг, под которые открыты аналитические счета на счете 20, и совокупность изделий, выпускаемых отдельным производственным подразделением. На практике встречаются косвенные затраты, которые хотелось бы распределять только на ограниченную группу изделий. Однако мы достаточно скептически относимся к попыткам использовать в распределении косвенных затрат группы аналитических счетов произвольного вида.

2.Совокупность коэффициентов  $P_i$ , используемых для вычисления итогов распределения, в нашем случае – сумм проводок на отдельные аналитические счета выпускаемых изделий. Чаще всего эта совокупность называется базой распределения. Для базы распределения всегда должно выполняться равенство

$$\sum_{i=1}^n P_i = 1$$

Где n-число аналитических счетов, для которых строится база распределения, а суммирование идет по всем этим счетам.

Представляется очень важным иметь в автоматизированной системе производственного учета хорошие средства документирования этих элементов, которые обеспечивали бы полную прозрачность применяемого алгоритма. В том смысле, что бухгалтер должен иметь возможность с помощью этих документов легко объяснить, как получена сумма той или иной проводки.

Рассмотрим подробнее формирование базы распределения. Набор коэффициентов  $P_i$  может быть фиксированным, а может рассчитываться заново каждый месяц. Возможны самые разнообразные способы получения этих коэффициентов, с использованием как натуральных, так и стоимостных характеристик, которые можно связать с отдельным аналитическим счетом. В качестве натуральных характеристик используются производственные площади, численность работников, количество выпущенных изделий и т.д. Из стоимостных характеристик используются: зарплата основных производственных рабочих, прямые производственные затраты, выручка, полученная от продажи тех или иных изделий.

Очевидно, что с позиций принятия оптимального управленческого решения эти методы не эквивалентны. Ясно, что если для производства услуги не

используется сырье и труд, и ее себестоимость на 100% состоит из управленческих расходов, это может говорить только о том, что учетная система предприятия построена неэффективно.

Нам представляется наиболее естественным метод формирования базы распределения пропорционально прямым производственным затратам. На одном из предприятий, производящих услуги, мы проводили сравнительный анализ методов распределения пропорционально выручке и пропорционально прямым затратам. Как уже упоминалось в начале, общее впечатление – метод «по выручке» несколько завышает себестоимость позиций, которые лучше всего продаются и по которым установлена максимальная наценка. Иными словами, он несколько нивелирует различия в экономической эффективности производства разных позиций. Завышает себестоимость наиболее выгодной продукции и занижает ее для менее выгодных видов.

А поскольку косвенные расходы на многих российских предприятиях превышают 50%, такое искажение может привести к серьезным ошибкам в принятии управленческих решений. Правда, иной раз высокие косвенные расходы свидетельствуют только о неумении организовать должным образом учет прямых производственных затрат.

Принимая во внимание указанные обстоятельства, мы обычно рекомендуем формировать базу распределения пропорционально прямым производственным затратам. Прямые затраты, как правило, соответствуют четырём корреспонденциям счетов в дебетовом обороте по аналитическому счету счета 20.

ДТ20.«Изделие» КТ70 – зарплата основных производственных рабочих

ДТ20.«Изделие» КТ69 – отчисления во внебюджетные фонды с этой зарплатой

ДТ20.«Изделие» КТ10 – затраты на сырье и материалы

ДТ20.«Изделие» КТ02 – амортизация оборудования

При этом основными считаются те производственные рабочие, зарплата которых может быть связана с производством конкретного изделия. Аналогичным образом, в прямые затраты включается амортизация только того оборудования, на котором изготавливается данное изделие. Чаще всего установить однозначную связь между оборудованием для производства и конкретным изделием затруднительно. Однако это не означает, что для контроля загрузки оборудования не нужно прилагать организационных усилий, что особенно актуально для капиталоемких производств. Например, для производства медицинских услуг.

Если состав производственных затрат определяется по корреспонденции счетов, формулы для вычисления коэффициентов, составляющих базу распределения пропорционально прямым производственным затратам, имеют следующий вид

$$P_i = \{ДТКТ(20. i, 10) + ДТКТ(20. i, 70) + ДТКТ(20. i, 69) + ДТКТ(20. i, 02)\} / PR$$

где

$$PR = \sum_{i=0}^n \{ДТКТ(20. i, 10) + ДТКТ(20. i, 70) + ДТКТ(20. i, 69) + ДТКТ(20. i, 02)\}$$

- полная сумма прямых затрат по всей группе аналитических счетов, принимающих участие в распределении. ДТКТ – суммарный оборот между дебетом одного счета и кредитом другого, 20. i – аналитический счет изделия с номером i.

В случае применения на предприятии как одноступенчатых, так и двухступенчатых процедур распределения косвенных затрат, должны быть сформированы две базы распределения, которые отличаются только кругом аналитических счетов, между которыми распределяется та или иная сумма. Для



одной базы в формулах фигурируют все аналитические счета счета 20, для другой – только те, которые соответствуют изделиям, выпускаемым конкретным подразделением.

С помощью первой базы формируются проводки с корреспонденцией счетов ДТ20. *i* КТ26. *k*. 26. *k* – аналитический счет, соответствующей статье косвенных затрат с номером *k*. Суммы этих проводок  $S_i$  определяются следующими формулами

$$S_i = P_i * ДТС(26. k)$$

здесь ДТС(26. *k*) - дебетовое сальдо по аналитическому счету счета 26 на конец периода, в котором происходит распределение косвенных затрат.

С помощью второй базы формируются проводки с корреспонденцией счетов ДТ20. *i* КТ25. *k*. Суммы этих проводок определяются по аналогичным формулам.

### 9.Формирование сметы фактических затрат.

Общая схема организации учета производственных затрат для предприятия, производящего продукцию, изображена на прилагаемой схеме 1. Аналогичным образом будет выглядеть схема для предприятия, производящего услуги. Не будет только элемента, соответствующего складу готовой продукции. На схеме приведены только ключевые элементы прямых и косвенных затрат.

После формирования с помощью расчетных процедур проводок, закрывающих аналитические счета счетов 25 и 26, в дебетовом обороте аналитических счетов счета 20 оказываются все данные, необходимые для формирования сметы фактических затрат. При этом дифференциация этих данных оказывается, как правило, более подробной, чем в смете. Так что в алгоритме автоматизированного формирования сметы фактических затрат данные в отдельных колонках придется получать путем суммирования нескольких корреспонденций.

Простейшая смета фактических затрат может иметь вид, приведенный в следующей таблице

Наименование	Сырье и материалы	Зарплата и налоги с з/п	Амортизация ОС	Затраты на управ.	Прочие косв. затраты	Суммарные расходы на выпуск	Кол-во произв. изделий	Себест. изделия

Тогда, например, для получения данных в третьем столбце, придется по каждому аналитическому счету счета 20 вычислить следующие суммы

$$ДТКТ(20. i, 70) + ДТКТ(20. i, 69)$$

причем суммирование нужно провести по всем субсчетам счета 69. Аналогичным образом придется объединить корреспонденции с разными аналитическими счетами счетов 25 и 26 при вычислении сумм в пятом и шестом столбце.

Все данные этой таблицы могут быть получены из бухгалтерского учета в узком смысле этого слова, т.е. из совокупности проводок. Исключение представляет предпоследний столбец. Формирование проводок не в рублях, а в килограммах или штуках стало в настоящее время анахронизмом, так что данные для этого столбца придется получать не из проводок, а из специализированного модуля. К сожалению, в некоторых автоматизированных системах для настройки такого рода отчетных

документов приходится привлекать специально обученного программиста. Хотя делать это должен бы обычный пользователь программной системы.

Результатом формирования сметы фактических затрат является расчет себестоимости произведенной продукции. Специалисты по бухгалтерскому учету, вероятно, неоднократно замечали такое свойство этой науки, как наличие одинаково звучащих терминов, обозначающих совершенно разные понятия. Яркий пример тому - термин «счет».

Не является исключением и термин «расчет себестоимости». В процессе реализации учета производственных затрат это термин приходится употреблять, по крайней мере, в трех разных смыслах.

Кроме получения суммы производственных затрат на выпуск единицы изделия, он обозначает еще одну процедуру. Расчет цен списания со склада в документах расхода на основе анализа всех документов прихода за определенный период. А поскольку в процессе производства приходится иметь дело по крайней мере, с двумя категориями материальных ценностей – сырьем и готовой продукцией, придется делать две процедуры расчета цен расходования со складов. Расчет себестоимости списываемого в производство сырья, и расчет себестоимости продаваемой готовой продукции.

Все три процедуры «расчета себестоимости» должны выполняться в определенном порядке.

1. Расчет себестоимости списываемого в производство сырья. Результатом этого расчета становится замена цен в актах на списание сырья и материалов, и проводок ДТ20 КТ 10, ДТ26 КТ10.

2. Расчет себестоимости производимых изделий. Результатом этого расчета может стать замена цен в документах оприходования на склад готовой продукции («таксировка»), и проводок ДТ43 КТ20.

3. Расчет себестоимости продаваемой продукции. Результатом этой процедуры становится расчет цен списания со склада при реализации продукции, и проводок ДТ90.2 КТ43.

Если после проведения этих расчетов изменяются документы на оприходование сырья, все три расчетные процедуры придется проводить заново.

Попробуем теперь изобразить схему технологического процесса учета производственных затрат. Чаще всего, структуру того или иного бизнес-процесса отражает его документооборот. Для учета производственных затрат документооборот достаточно прост. Но, кроме первичных документов, присутствует ряд расчетных процедур, связанных с некими сводными документами.

На схеме 2 изображены основные первичные документы, участвующие в технологическом процессе, сводные документы и применяемые расчетные процедуры.

Сводный документ «Отчет о выработке» пока не применяется, и возможное применение этого документа имеет достаточно ограниченную область. Он задуман как своего рода транслятор информации о производстве готовых изделий в наряды на начисление оплаты за их изготовление. По-видимому, он имеет смысл только тогда, когда количество произведенной продукции является единственным натуральным измерителем, фигурирующем в документах на начисление заработной платы. На большинстве производств оплата начисляется, все же, за выполнение отдельных операций. Вопрос о том, как в учетной системе организовать контроль количества оплаченных операций технологической схеме производства и количеству произведенной продукции, явно требует дополнительного исследования.

Хронологически формирование документов и выполнение процедур, приведенных на схеме 2, можно представить в виде следующей последовательности.

1. Закупка сырья и материалов.
2. Внутренне перемещение сырья в производственное подразделение.
3. Поступление готовой продукции на склад.
4. Списание по одному или группе документов 3 сырья по нормам расхода.
5. Включение в состав прямых расходов по каждому виду продукции зарплаты основных рабочих, начисленной по нарядам, и начислений на зарплату.
6. Продажа готовой продукции.  
И в конце отчетного периода.
7. Расчет себестоимости сырья, списываемого в производство.
8. Распределение косвенных затрат, накопленных на каждом аналитическом счете счета 26, пропорционально прямым затратам.
9. Расчет цен поступления на склад готовой продукции.
10. Замена цен в документах прихода на склад готовой продукции, которая иногда называется «таксировкой» этих документов.
11. Расчет себестоимости готовой продукции в смысле пересчета цен списания со склада.

## 10. Заключение.

В принципе, изложенная здесь схема организации производственного учета, может быть реализована в любой автоматизированной системе, где для изменения плана счетов и структуры аналитического учета не нужно привлекать специально обученного программиста, и где пользователь может, опять-таки без привлечения программиста, менять формы стандартных отчетов или настраивать собственные.

Однако в этом случае остается неавтоматизированным определенный объем достаточно трудоемких операций. И главные из них – это расчет цен поступления на склад готовой продукции, и замена этих цен во всех документах поступления. Применение специализированных модулей учета и управления производством, безусловно, может помочь в автоматизации этой работы.

Вопрос только в том, какова цена этого применения? Дело в том, что разработчиками модулей не принято описывать заложенный в них документооборот, и степень его варибельности. Может оказаться, что разработчик имел в виду некую последовательность учетных операций, которую считал единственно возможной. Особенно опасна эта ситуация, когда за основу разработки был принят документооборот предприятия, управляемого неэффективно. А 5-10 лет назад, когда закладывались концепции построения модулей, многие из этих предприятий считались образцом для построения управленческой системы, и только сейчас попали в затруднительное положение.

Иными словами, перед специалистами, которые знают, как построить эффективный учет производственных затрат и выручки, стоит непростая задача. Решить, стоит ли тратить собственные силы и деньги, а также силы и деньги своих клиентов на детальное освоение специализированного модуля производственного учета?

Принимая во внимание, что в конце этого процесса может быть сделан неутешительный вывод. О том, что модуль производственного учета навязывает предприятию неэффективный документооборот, и не дает информацию, необходимую для принятия основных управленческих решений.

Или реализовать производственный учет с меньшей степенью автоматизации, но по схеме, которая на нескольких выведенных из кризиса предприятиях доказала свою эффективность?

На наш взгляд, было бы очень интересно, если коллеги, занимающиеся внедрением в рамках реализации антикризисных программ специализированных модулей производственного учета, выскажутся по затронутым здесь проблемам. И прежде всего, это касается программ «Галактика», ИС-ПРО, «1С:Управление производственным предприятием 8», БЭСТ-5.

Считаете ли Вы главной задачей производственного учета получение сметы фактических затрат по видам выпускаемой продукции? Если да, то как ее получить в той или иной программе? Необходимы ли для достижения этой цели аналитические счета по номенклатуре на счете 20? В результате какого документооборота получается эта смета в конкретном модуле?

#### Литература:

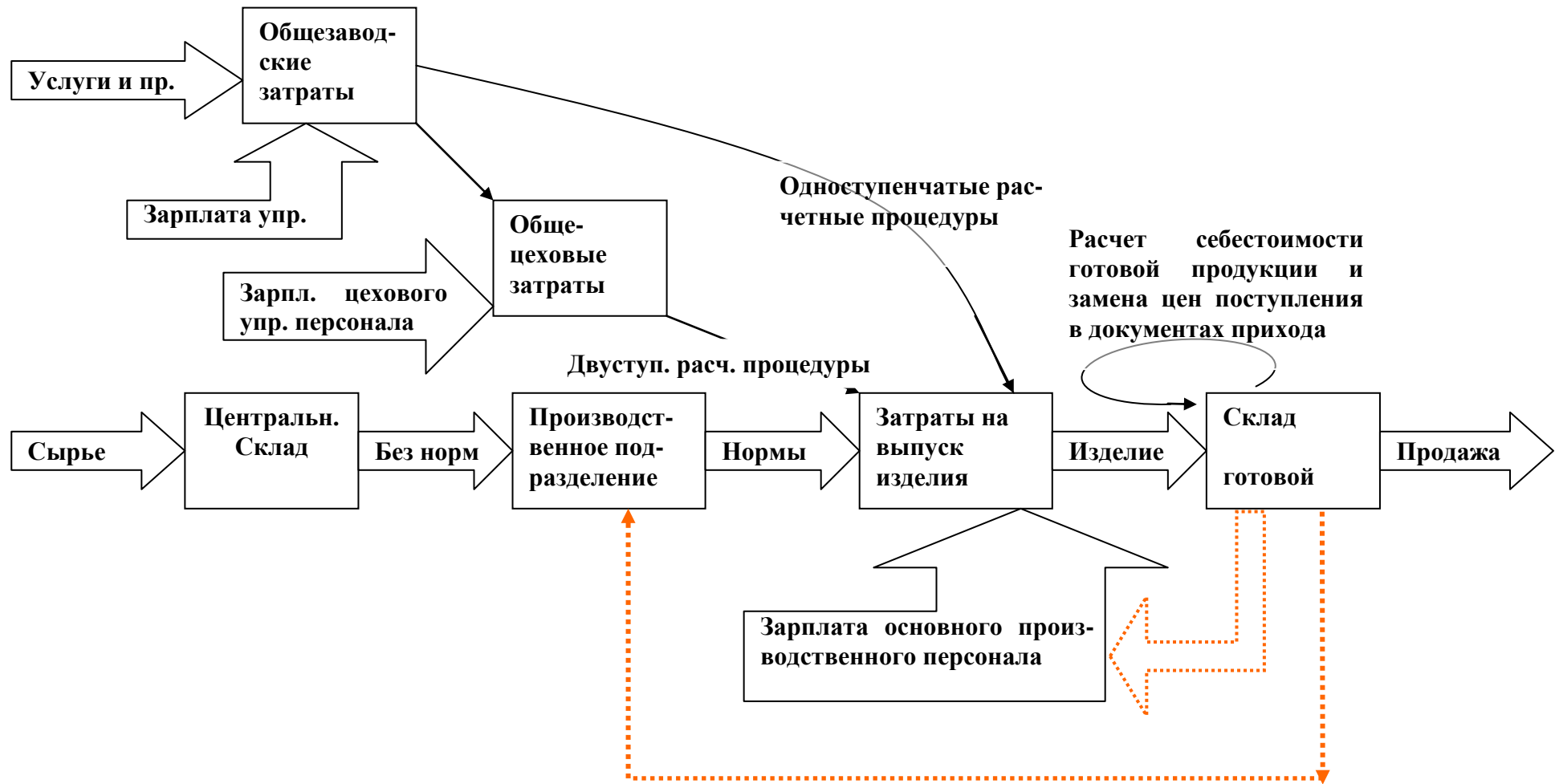
1.Н.Н.Иванов «Иерархическая диагностика бухгалтерских систем», «Бухгалтер и компьютер, 2006, №№ 7,10.

[http://www.buhcomp.ru/htm/new\\_namb/arhive\\_2006/07/arhive.shtml](http://www.buhcomp.ru/htm/new_namb/arhive_2006/07/arhive.shtml)

2.Н.Н.Иванов «Основы автоматизированного учета», Саратов, «Наука», 2007г.

3.О.И.Кольвах, О.Я.Калмыкова «Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений», Аудит и финансовый анализ, №2, 2008г.  
<http://www.smm.rsu.ru/smm/files/kolvah.pdf>

# Принципиальная схема учета фактических производственных затрат



..... Связи, определяемые планово-экономической системой

Схема 1

**Принципиальная схема технологического процесса по учету производственных затрат**

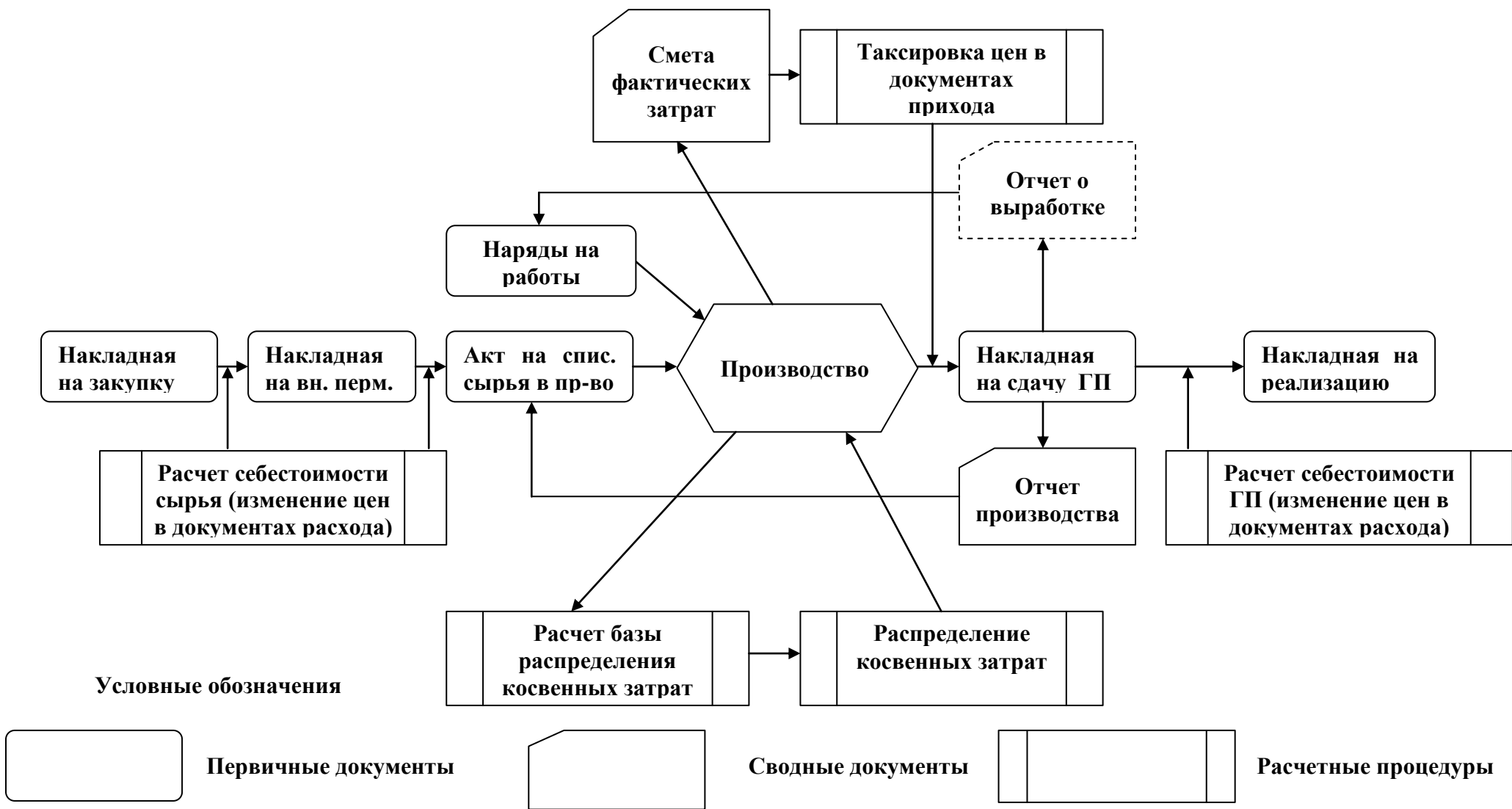


Схема 2