

## МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И ИХ ЭВОЛЮЦИЯ

### METHODS OF ACCOUNTING COSTS AND THEIR EVOLUTION

CZU: 657.47

*ПАПКОВСКАЯ Пелагея Яковлевна*

*доктор экономических наук, профессор, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь*

*E-mail: pelagea@tut.by*

**Abstract.** It is important to study the question of methods for recording costs and calculating at the present stage of developing the theory and practice of accounting. The results of the study of this issue allow the development of cost accounting and calculation methods in changing business conditions. The evolution of cost accounting and calculation methods is extrapolated into accounting practice and conditions it.

**Keywords:** accounting, cost accounting and costing methods, prime cost, costs, expenses, accounting policy.

#### **Введение**

В условиях значительного возрастания роли затрат на производство, как средства контроля за ходом производства, используемые приемы учета затрат призваны наиболее достоверно и оперативно отражать уровень показателя процесса производства – себестоимости продукции. Правильное понимание сущности метода учета затрат, его приемов и способов, необходимо для дальнейшего научного исследования вопросов данного участка бухгалтерского учета: конкретизации и обоснования задач, а также определения круга вопросов, требующих своего совершенствования.

#### **Основная часть**

Вопрос об исследовании методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости был актуальным в 80-х годах, он так же актуален и в настоящее время и требует своего решения.

Происходящая адаптация организации бухгалтерского учета и ее гармонизация в соответствии с международными стандартами определяют и эволюционное развитие методологии учета производственных затрат. Отдельные авторы признают в качестве методов калькуляционный и некалькуляционный методы учета затрат. При калькуляционном методе затраты группируются по объектам с целью исчисления себестоимости готовой продукции. При некалькуляционном периодические затраты, отражаемые в составе общехозяйственных расходов, не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от реализации.

Методы учета затрат представим в виде таблицы 1.

Необходимо подчеркнуть, что в таблице приведены точки зрения авторов, наиболее полно и серьезно анализирующих методы учета затрат и калькулирования.

Вопрос о методах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции исследовался в работах А.Ш. Маргулиса, И.И. Поклада, Н.Г. Чумаченко, А.С. Наринского, В.Б. Ивашкевича, И.А. Басманова, П.С. Безруких, Н.П. Кондракова, С.А. Николаевой, М.А. Вахрушиной, Т.П. Карповой, П.И. Камышанова и др.

Методы учета затрат и калькулирования исследованы в работах И.А. Басманова, по мнению которого одним из главных недостатков существующих классификаций методов является смешение объектов учета затрат с методами учета. Исходя из этого положения он

классифицирует методы учета затрат по способу познания, т.е. по процессу формирования затрат, на нормативный и ненормативный [2, с. 65]. Методы калькулирования себестоимости продукции излагаются у него также отдельно от методов учета затрат и характеризуются как научно обоснованная совокупность приемов исчисления себестоимости.

Таблица 1. Группировка рассматриваемых отдельными авторами методов учета затрат

Наименование методов	Авторы							
	В.К.Радостовец	И.А. Ламыкин	М.З. Пизенгольд	И.А. Белебева	П.А. Костюк	В.Д. Смирнов	И.Н. Белый	Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко
Простой	+							+
Попередельный	+	+		+	+		+	+
Показный	+	+		+	+			+
Показно-коэффициентный	+							
Пофазный (операционный)		+						
Двухфазный			+					
Однофазный			+					
Прямого отнесения				+		+		
Косвенного отнесения				+		+		
Транзитный			+	+		+		
Нормативный	+	+	+	+	+			
Попроцессный					+		+	+
Однопозиционный							+	
Нормативно-однопозиционный							+	
Нормативно-попроцессный							+	
Нормативно-попередельный							+	

Источник: [1, с. 176].

Противоположного мнения придерживается С.А. Николаева. Объединяя методы учета затрат с методами калькулирования, она считает, что «под методами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом. В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью» [3, с. 57].

Согласиться в полной мере с данным утверждением нельзя, но в том, что метод учета затрат представляет собой совокупность приемов и способов отражения затрат с С.А. Николаевой следует согласиться и поддержать это мнение.

Таким образом, по вопросу о методах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции как среди экономистов сложились разные мнения. Одни считают, что методы учета и калькулирования зависят и обуславливаются объектом учета затрат, и отрицают раздельное существование методов учета затрат, и отрицают раздельное существование методов учета затрат и калькулирования.

Анализ зарубежных источников по этому вопросу показывает, что точки зрения авторов самые различные. Так, американские экономисты Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл придерживаются мнения, что методы учета затрат и калькулирование едины и «они основаны на одной из двух концепций: позаказный метод учета себестоимости или попроцессный метод учета себестоимости» [4, с. 144].

Толкование методов учета затрат и калькулирования себестоимости неодинаковы у различных авторов в связи с тем, что их формирование происходит под влиянием конкретной учетной практики. Но главная причина расхождения во мнениях о методе и его сущности –

отсутствие диалектического подхода к изучению явлений и происходящих процессов. Метод учета затрат, как и метод бухгалтерского учета, является способом познания и отражения предмета учета. А предметом учета затрат являются затраты предприятий на производство продукции. Метод призван отразить сам процесс формирования затрат применительно к конкретным объектам производства. Он обеспечивает получение достоверных показателей об объекте затрат в производственном процессе.

По мнению автора, все рассмотренное выше многообразие приемов и способов учета затрат нельзя считать методами. Только их совокупность составляет метод учета затрат на производство. Каждый из рассмотренных выше приемов и способов (простой, попередельный, попроцессный, однопозиционный, позаказный, позаказно-коэффициентный, пофазный, двухфазный, однофазный, прямого отнесения, косвенного отнесения, транзитный, попроцессный, нормативный) представляет собой элемент метода учета затрат на производство. Каждый из них способствует полному и всестороннему отражению затрат по объекту учета. Нам важен учет затрат и в целом по всему объекту, и по переделам, заказам, фазам производства, а также использование приемов прямого, косвенного и транзитного отнесения, использование нормативов. Однако они не являются методами учета затрат, а лишь составными элементами. Мы считаем, что не может быть множество методов учета затрат, а существует один метод учета затрат, позволяющий давать объективную картину фактических производственных затрат по объектам учета. Поэтому точка зрения экономистов, которая заключается в представлении предметов в представлении приемов учета затрат в качестве методов, является на наш взгляд, неверной.

Таким образом, метод учета затрат – это совокупность приемов и способов, которая обеспечивает достоверное и всестороннее отражение производственных затрат по объектам учета. Только использование совокупности упоминавшихся приемов учета затрат даст полную информацию о затратах в процессе производства. Метод представляет совокупность приемов для освоения существующих в действительности предметов исследования – затрат процесса производства.

Актуальной остается организация учета затрат на производство на основе использования нормативов производственных затрат, выявления отклонений от действующих нормативов производственных затрат, выявления отклонений от действующих нормативов, отражения изменения норм расхода ресурсов на получение продукции. Такая постановка учета затрат отвечает всем требованиям экономической информации, оперативного управления за процессом производства и руководства предприятием. Применение нормативов в учетной практике позволило бы с большей точностью и оперативностью не только исчислять себестоимость, но и выявлять отклонения по каждой статье затрат.

В отличие от авторов, признающих самостоятельное существование нормативного метода учета затрат, мы считаем, что нормативный учет функционирует как один из приемов метода учета затрат на производство.

Исследование состояния и развития методов учета затрат показывает, что экономистами, как отечественными так и зарубежными, за основу определения метода принимают объект калькулирования. С этим согласиться нельзя по той причине, что производственный учет в целом, а тем более его составную часть – учет затрат, нельзя признать только калькуляционным. Учет затрат должен обеспечить отражение всех производственных затрат в производственном процессе согласно его технологии. В этом его функциональная направленность. При этом не всегда ставится цель исчислять себестоимость продукции. Функции учета затрат определены не только целью исчисления себестоимости, но и их отражением в целях прогнозирования и регулирования в разрезе элементов контроля по принципу «приход» - «расход» и формирования конечного результата деятельности как предприятия в целом, так и его структурных подразделений (центров ответственности за формирование затрат).

Применение конкретных из них на каждом предприятии должно определяться его учетной политикой, которая зависит от особенностей хозяйственной деятельности, в процессе

осуществления которой «...часто возникает ситуация, когда приходится обосновывать правомерность включения некоторых затрат в состав себестоимости в связи с определенными хозяйственными факторами, подтверждающими реальное состояние учетных объектов на предприятии» [5, с. 73].

Регламентация возможных приемов и способов учета затрат позволит произвести их систематизацию и классификацию в двух аспектах:

- в разрезе объектов учета затрат;
- в разрезе целей контроля за ними, прогнозирования и регулирования.

Для отражения затрат по объектам учета могут использоваться такие приемы и способы, как позаказный, попередельный, попроцессный. В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования может применяться прием нормированного и ненормированного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по центрам ответственности (структурным подразделениям) и видам получаемой продукции.

Технологические и организационные особенности производства, а также длительность производственного цикла определяют характерные особенности организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции как информационной системы, в основу которой должны быть положены соответствующие принципы. Принципы не могут быть произвольными, так как они выражают суть исследуемого предмета путем его последовательного наблюдения.

Исходя из этого следует вначале определить предметную область калькулирования, а затем изложить принципы ее функционирования.

По существу рассматриваемого вопроса необходимо сделать акцент на том, что необходимо различать принципы формирования себестоимости и принципы ее калькулирования, которые существуют объективно и определяют последовательность функционирования калькулирования в качестве предмета исследования в учетной практике. Исходя из этого целесообразно выделить принципы организации производственного учета и принципы формирования себестоимости представив их позициями более высокого порядка, и изложить их в следующей системной последовательности:

- общие принципы организации производственного учета;
- принципы формирования себестоимости;
- принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Общие принципы организации производственного учета отражают следующие технологические и организационные аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта: непрерывность его деятельности, неизменность порядка учета затрат на производств в течение отчетного периода и последовательность его применения в последующих периодах, разделение текущих затрат на производство и затрат сфер капитальных вложений и социально-бытового обслуживания, использование единой оценки производственных затрат в отчетном и последующих периодах, полнота отражения в учете всех расходов.

Принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) определяют объективность содержания этого показателя и его сущность. К ним можно отнести следующие: научно обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); обоснованная оценка основных факторов производства; включение в себестоимость затрат, относящихся к отчетному периоду.

Принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) представляют порядок и последовательность самой процедуры калькулирования. К ним можно отнести: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования, обоснованность выбора объектов калькулирования, обоснованность базы распределения затрат между объектами калькулирования, обоснованность оценки незавершенного производства, установление калькуляционных единиц установление

последовательности закрытия счетов по учету затрат, определение совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метода калькулирования).

Принципы формирования себестоимости, конечно же, являются основополагающими. Но вместе с тем, несмотря на установленный порядок формирования себестоимости, распределение общих затрат и исчисление себестоимости продукции является важнейшей проблемой. Необходимость распределения затрат вызывается рядом объективных причин, одной из которых является получение нескольких видов продукции. Следовательно, процедура калькулирования должна обеспечить формирование данных по себестоимости продукции не только технологического, но и всего производственного процесса. Необходимость исчисления себестоимости продукции предопределяется целесообразностью дальнейшего ее выпуска, оптимизации ассортимента и установлением соответствующей цены при ее реализации, необходимостью оценки запасов готовой продукции. Это обоснование необходимости процедуры калькулирования обусловлено конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта, поэтому оно должно находить отражение в сформулированной предприятием учетной политике. В данном документе в отдельном разделе, который можно определить как «Процедура калькулирования себестоимости продукции», необходимо отразить следующие позиции:

1. Установленную классификацию затрат: либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей. Перечень калькуляционных статей затрат.

2. Перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц.

3. Последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у хозяйствующего субъекта.

4. Метод калькулирования себестоимости продукции с характеристикой и указанием сферы применения каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов. Обоснование используемых баз распределения общих затрат между отдельными объектами калькулирования.

5. Наличие и обоснование необходимости (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования.

6. Порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства.

Существующая практика осуществления калькуляционных расчетов располагает большой номенклатурой используемых калькуляционных единиц, являющихся выразителем многообразия технологических особенностей хозяйственной деятельности.

Как уже отмечалось, калькулирование тесно связано с учетом затрат и эта органическая взаимообуславливающая связь в значительной степени влияет на формирование представления о методе калькулирования. Многие авторы, рассматривающие в своих работах данный вопрос, не разделяют метод учета затрат и метод калькулирования. Такая точка зрения ученых была представлена как в литературных источниках 80-х годов, так и в изданиях настоящего времени.

## Выводы

Метод калькулирования представляет собой научно обоснованную совокупность приемов для определения себестоимости продукции. Суть метода в том, как определить и найти количественное и качественное значение единицы и всей продукции. Поэтому, на наш взгляд, решение вопроса о методе калькулирования себестоимости должно быть аналогично нашей точке зрения на вопрос о методе учета затрат.

Ошибочность понимания метода привела экономистов к тому, что такие приемы и способы калькулирования, как суммирование, исключение затрат, распределение, прямой расчет, использование коэффициентов и другие, представлены и них методами. Мы считаем, что научной основы для такого представления нет, так как обеспечить достижение конечной цели калькулирования – определение себестоимости единицы продукции – может только сам

метод калькулирования. Ведь метод призван и должен дать полную экономическую характеристику предмету исследования.

Существует лишь один метод калькулирования, который включает ряд приемов и способов, способствующих точному и своевременному определению себестоимости единицы продукции. Автор считает, что метод калькулирования существует самостоятельно, отдельно от метода учета затрат, так как они имеют различные предметы исследования и специфические, присущие каждому из них, приемы и способы исследования.

## Литература

1. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я.Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», 2001 – 216 с.
2. Басманов, И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М.: Финансы, 1970. – 168 с.
3. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
4. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
5. Папковская, П.Я. Оценка роли налоговых платежей в формировании себестоимости продукции / П.Я. Папковская // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2017. — № 14. — С. 71–74.