

УДК 657

## ОБЪЕКТЫ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЙ СВЯЗИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

*М.В. ГУТОРОВА*

*(Полоцкий государственный университет)*

*Раскрыты сущность объектов производственного учета и их классификация. Рассмотрены методы учета затрат и калькулирования. Обоснована объективная целесообразность выбора в качестве объекта исследования учет затрат и калькулирование себестоимости услуг связи.*

Производственному учету принадлежит доминирующая роль в системе бухгалтерского учета, так как в нем отражается вся текущая деятельность хозяйствующего субъекта.

Отечественный производственный учет организаций связи по своему назначению соответствует управленческому учету, но ограничен рамками бухгалтерского обобщения затрат на производство на уровне предприятия и, как правило, «котлового» принципа распределения затрат в себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Основные функции производственного учета определены его сущностью в качестве составной части всей системы управления деятельностью хозяйствующего субъекта и сводятся к обеспечению сбора данных о затратах по объектам учета и структурным функциональным подразделениям (центрам ответственности), об объемах и качестве произведенной продукции и формировании ее себестоимости.

Значение производственного учета усилилось в связи с существенными изменениями в нормативных актах, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в Республике Беларусь. В частности, вступили в действие Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждена Инструкция о порядке ведения налогового учета. Начиная с 1 января 2004 года все организации должны вести налоговый учет, в том числе и затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), который по своему содержанию представляется весьма трудоемким и требует тщательного изучения и индивидуального подхода при его постановке на каждом конкретном предприятии. В настоящее время производственный учет должен обеспечить формирование информации обо всех произведенных предприятием затратах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности (производство продукции, оказание услуг, выполнение работ, реализация товаров) и о расходах, связанных с отдельными операциями, не относящимися к видам деятельности организации, а также с операциями, непосредственно не связанными с производственной деятельностью. Кроме того, в рамках производственного учета необходимо предусмотреть сбор и накопление затрат по отдельным их видам в пределах установленных лимитов и нормативов в целях получения показателя налогооблагаемой прибыли, что регламентируется в установленном порядке. Для того чтобы показатель прибыли был не только налогооблагаемым показателем, но и реально соответствовал результативности хозяйствования, производственный учет должен обеспечить накопление всех произведенных затрат для исчисления объективного показателя себестоимости продукции. Это можно обеспечить путем соответствующей классификации затрат и организации их аналитического учета.

Учет затрат и калькулирование себестоимости являются определяющими элементами в системе управления формированием себестоимости, так как они обеспечивают получение всей необходимой для этого информации о произведенных затратах.

Важной составной частью производственного учета является калькуляционный учет процессов формирования себестоимости всей продукции (работ, услуг), ее единицы как по отдельным производствам, так и по ее видам.

Учет затрат на производство во времени предшествует калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Мы присоединяемся к мнению тех экономистов, которые рассматривают учет затрат на производство и калькулирование себестоимости как два взаимообусловленных этапа единого учетного процесса. Это проявляется в том, что организация учета затрат на производство подчинена целям калькуляции и является важнейшим условием достоверного исчисления себестоимости продукции, а калькулирование по существу является продолжением обобщения затрат по отдельным видам или группам однородной продукции.

На основании вышеизложенного в производственном учете следует выделить два раздела: собственно учет издержек производства и калькуляционный учет себестоимости продукции (работ, услуг), которые организационно и информационно тесно увязаны, но методически разнородны.

Связь учета издержек производства и калькуляционного учета себестоимости в системе производственного учета издержек производства отражена на рис. 1.

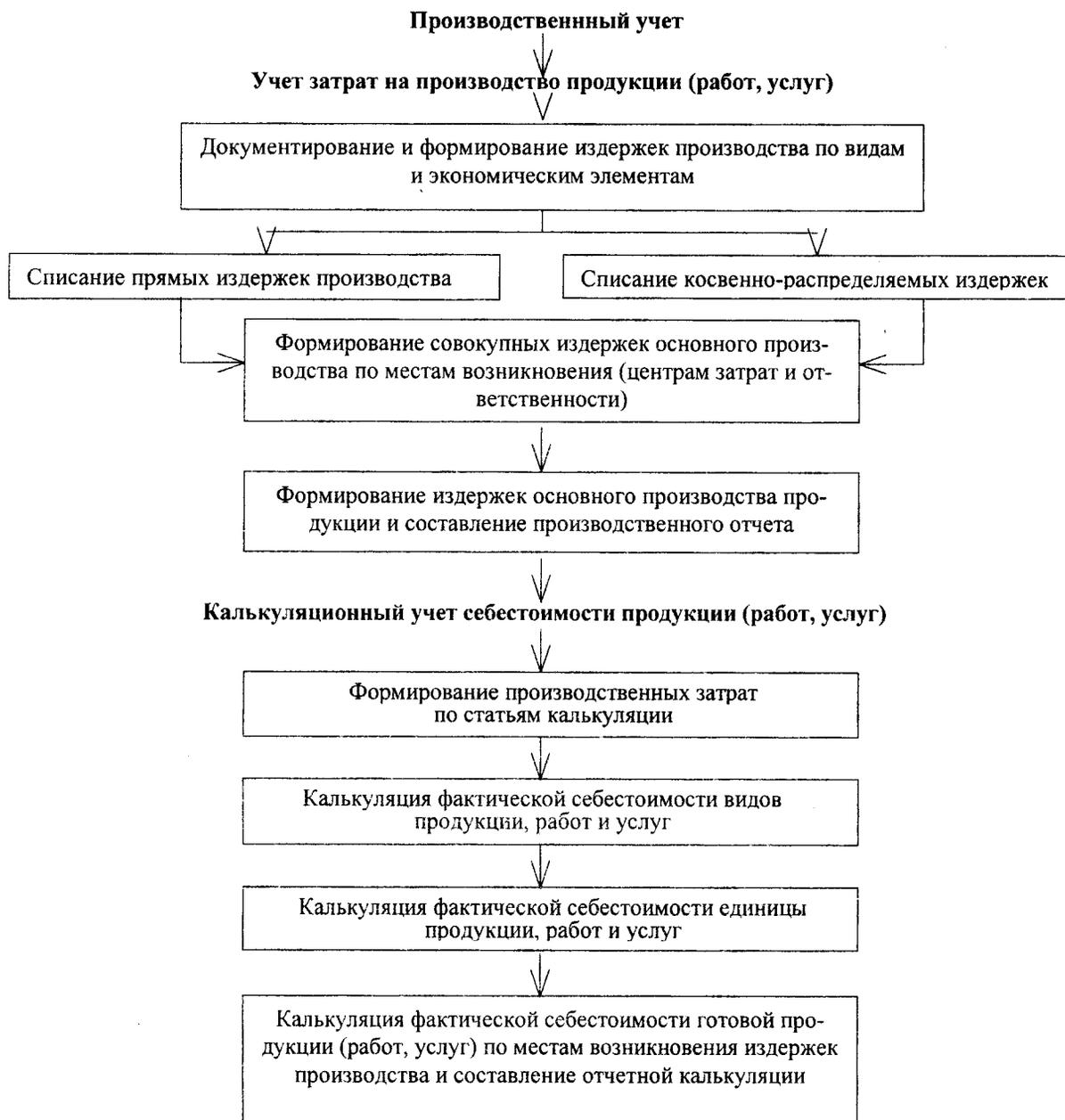


Рис. 1. Связь учета производственных затрат и калькуляционного учета себестоимости продукции (работ, услуг)

Информация о затратах может отражаться в учете различными способами, что во многом определяется применяемой системой (методом) учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции выражают определенную взаимосвязь приемов и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции или работ (услуг) и способов контроля за использованием производственных ресурсов.

Технологические и организационные особенности производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продуктов, а также потребность в той или иной управленческой информации требуют различного сочетания способов и приемов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Общепринятая классификация систем учета затрат до конца еще не разработана. В связи с этим по данному вопросу до сих пор продолжаются научные дискуссии. Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях предусмотрены три основных метода учета затрат - поперечный, позаказный и нормативный.

Такую классификацию нельзя считать логически правильной, так как в ее основе лежат два разных

взаимно не связанных признака: способ учета затрат по объектам учета (переделам, заказам) и степень оперативности учета и контроля за затратами на производство (текущий, повседневный контроль на основе норм или контроль по конечным результатам деятельности за отчетный месяц).

В основе выбора того или иного метода учета затрат должен лежать объект группировки затрат. В связи с этим можно предложить следующую классификацию систем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (рис. 2.).



Рис. 2. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Такая классификация методов учета производственных затрат соответствует детализации объектов аналитического учета.

Кроме того, теория и практика отечественной системы учета затрат и калькулирования в условиях развивающихся рыночных отношений нуждается в изучении организационных систем производственного учета, применяемых в странах рыночной экономики.

Поэтому в связи с существованием различных точек зрения по вопросу о классификации методов учета производственных расходов и калькулирования себестоимости продукции большое значение имеет четкое определение объекта учета затрат.

В теории учета под объектами учета затрат понимают реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы средств и фондов предприятия, которые познаются субъектом управления с помощью учета.

В литературе приведено достаточно много мнений относительно объектов производственного учета. Большинство экономистов считает, что объектом производственного учета являются реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости. Такое определение объекта не раскрывает полностью его сущности, поскольку производственный учет обеспечивает получение данных не только о затратной стороне деятельности субъектов хозяйствования. Некоторые ученые под объектами производственного учета считают затраты на производство и объем произведенной продукции.

В экономической литературе и на практике до сих пор наблюдается отождествление объекта учета расходов с объектом калькулирования. Такое смешение приводит к отождествлению учета производственных расходов с калькулированием себестоимости.

Под объектом учета производственных расходов нельзя понимать изделия, их части или однородные группы, заказы, производства и т.д., поскольку в этом случае объект учета затрат отождествляется со способом группировки и обобщения расходов.

Объектом учета затрат на каждом участке учетного процесса являются стоимость сырья и материалов, топлива и энергии, заработная плата и так далее. Безусловно, что для целей управления производством недостаточно иметь сведения о производственных расходах по их видам в целом по предприятию. В зависимости от особенностей технологии, номенклатуры выпускаемой продукции (работ, услуг) и организации производства затраты могут группироваться и обобщаться в учете по деталям и узлам, по изделиям (работам, услугам), по группам однородных изделий, по заказам, по процессам, по переделам, по производствам и т.д. Здесь мы уже имеем дело с объектами группировки

В узком учетном смысле объект учета затрат - это признак их группировки, определяющий кодирование данных для получения информации в целях контроля и управления.

Первичными (элементарными) объектами производственного учета являются затраты труда и материальных ресурсов при выполнении различных производственных операций, затраты на содержание и эксплуатацию машин, оборудования, зданий, сооружений, на управление производством. Данные о первичных затратах при помощи методов бухгалтерского учета и учетных процедур группируют и обобщают по различным признакам, формируя необходимые для управления учетные показатели. Эти первичные учетные объекты, каждый в отдельности, относятся к определенным элементам производства - экономическим элементам затрат. Поэтому первым признаком (объектом учета) следует назвать экономические элементы за-

трат. Группировка затрат по экономическим элементам позволяет выделить перенесенную и вновь созданную стоимость. Структура затрат по элементам отражает материалоемкость и трудоемкость производства.

Однако группировка затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначение производственных затрат, их целесообразность, взаимосвязь с объемом производства. Необходимо перегруппировать производственные затраты, выделив среди них основные (непосредственно направленные на производство продукта, неразрывно связанные с технологическим процессом его производства) и необходимые для обслуживания производства, управления им, сбыта продукции. Появляется другой объект учета затрат - статьи себестоимости, позволяющий группировать их по назначению и роли в процессе производства (основные, накладные, прямые, косвенные, постоянные, переменные и т.п.).

Основанием для аналитического учета по экономическим элементам и статьям себестоимости является классификация затрат по разным признакам.

Прежде всего затраты на производство группируются по видам деятельности: промышленная, транспортная, строительная и другие. Затем выделяют основное и вспомогательное производства, которые, в свою очередь, разбивают на структурные подразделения. Далее возникает задача группирования затрат по местам их возникновения, которые являются действительно необходимыми объектами учета. Затраты по видам деятельности и производств получают путем агрегирования показателей по объектам организационно-структурных подразделений.

На практике выделяют еще один уровень объектов учета: этапы, переделы, фазы и другие звенья технологического процесса, независимо от того, обособлены они организационно или нет. К числу таких объектов учета затрат относятся: производственные подразделения, бригады, технологические переделы, отдельные агрегаты, производственные процессы.

Автором предлагается следующая иерархическая структура объектов учета затрат на производство предприятий связи: виды деятельности производства (почтовая связь; электрическая связь; телевизионное вещание, радиовещание и обеспечение радиосвязи) - производственные подразделения первого порядка (цехи) - производственные подразделения второго порядка (участки, бригады) - этапы производства - процессы - виды работ. По всем этим объектам учета затраты группируются по экономическим элементам и статьям себестоимости.

Кроме того, производственный учет предполагает группирование затрат по видам продукции, т.е. по объектам калькуляционного учета.

Поэтому объектами производственного учета также выступают объекты калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Это виды продуктов (изделий), полуфабрикатов, деталей, узлов, комплектов деталей, работ и услуг, себестоимость которых подлежит расчету.

Калькуляционным объектом являются вид продукции, отдельное изделие (работа, услуга) или группа однородных изделий (работ, услуг), представляющие результат производства и имеющие потребительскую стоимость. Калькуляционный объект действительно есть носитель затрат и учетный признак их группирования в системе аналитического калькуляционного учета. Калькуляционный учет диктует принцип группирования затрат и признаки выделения аналитических счетов в системе калькуляционного учета как составной части производственного учета.

Объектом калькуляционного учета предприятий связи является услуга. Услуги связи представляют собой единый технологический процесс, в котором одни и те же производственные ресурсы связи участвуют в создании различных услуг и, наоборот, в создании одной услуги могут быть задействованы производственные ресурсы различных цехов, производственных структур и организаций.

Для практического внедрения производственного и налогового учета затрат на предприятиях связи необходимо рассматривать две взаимосвязанные составляющие производственного учета: непосредственно учет затрат на производство и реализацию услуг и калькуляционный учет формирования себестоимости для обоснования цен (тарифов) на услуги связи. В систему учета затрат рекомендуется ввести дополнительные вспомогательные объекты учета - ресурсы, виды внутрихозяйственной деятельности, виды услуг, а в рабочий план счетов бухгалтерского учета для формирования информации о затратах включить счета (субсчета) производственного (налогового) учета для учета расходов по ресурсам по местам затрат и центрам ответственности, по видам внутрихозяйственной деятельности.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова, А.И. Прицепы. - 3-е изд., перераб. и доп. - Мн.: Выш. шк., 1999. - 746 с.
2. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие для высших учеб. заведений. - М.: Финстатинформ, МЦУПЛ, 2000. - 359 с.
3. Управление затратами на предприятии: Учебник / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. - СПб.: Изд. Дом «Бизнес-пресса», 2000. - 277 с.:ил.
4. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.