

СУЩНОСТЬ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

Ольга Ильинична АВЕРИНА^a, Людмила Викторовна ПЕРМИТИНА^{b,*}

^a доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита, Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Республика Мордовия, Российская Федерация
oiaverina@mail.ru

^b аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Республика Мордовия, Российская Федерация
permlyd@mail.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 19.07.2016
Принята в доработанном виде 01.08.2016
Одобрена 15.08.2016
Доступна онлайн 27.01.2017

УДК 657.1

JEL: M41

Ключевые слова:

производственный учет,
затраты, калькуляция,
себестоимость продукции

Аннотация

Предмет. В современных условиях российской экономики все хозяйствующие субъекты уделяют огромное внимание снижению производственных затрат и себестоимости продукции. Данные вопросы традиционно находятся в сфере влияния производственного учета. Производственному учету на современном этапе развития учетной деятельности уделяется недостаточно внимания, весь акцент в сфере затрат и себестоимости продукции смещен на управленческий учет. Также возникает много разногласий насчет сущности, задач и объекта производственного учета. Выявление сути и содержания, концептуальных основ производственного учета представляет собой ключ к пониманию его современных проблем и определяет актуальность их изучения.

Цели. Исследовать сущность производственного учета. Исходя из этого, в статью поставлены задачи: рассмотреть место производственного учета в общей учетной системе, рассмотреть сущность понятия «производственный учет», раскрыть задачи производственного учета, выявить объект производственного учета.

Методология. Методика исследования включает анализ, сравнение, систематизацию и обобщение современной научной литературы по теме исследования.

Результаты. В статье раскрыта сущность, конкретизированы задачи и выделен объект производственного учета, обоснована необходимость классификации затрат на производство относительно целей и задач производственного учета.

Выводы. Исследование современного состояния концепции производственного учета позволило обобщить мнения ведущих ученых и выявить противоречия в применяемом терминологическом аппарате. Это будет способствовать усовершенствованию теоретической базы производственного учета, а также оптимизации хозяйственной деятельности предприятия. Предлагаемое авторами выделение технологических затрат среди всей совокупности затрат на производство обеспечит максимально эффективную организацию их учета и контроля.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Для раскрытия не только внутреннего содержания, но и механизма функционирования, а также построения необходимого теоретического базиса требуются исследования на уровне теоретико-методологического познания, что обеспечит необходимую степень абстрактности в исследовании свойств производственного учета как науки.

Спектр мнений в части определения состояния концепции производственного учета весьма широк.

В частности, обобщение мнений ведущих ученых по данной проблеме позволило выявить определенные противоречия в применяемом терминологическом аппарате в части взаимосвязи производственного учета с другими видами учета (его место в общей учетной системе); сущности производственного учета; целей и задач производственного учета; объекта производственного учета.

При исследовании проблемы взаимосвязи производственного учета с другими учетными

системами нами были сформированы следующие принципиальные позиции:

- 1) отождествление управленческого и производственного учета (Ф.П. Васин [1]);
- 2) рассмотрение производственного учета как части управленческого учета (Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], М.А. Вахрушина [3], Н.П. Кондраков [4], В.Л. Грибановский [5]);
- 3) представление производственного учета как части управленческого и финансового учета (А.Э. Ахмедов, М.А. Шаталов [6], А.Х. Курманова [7], К. Друри [8], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [9]);
- 4) производственный учет как синтез частей бухгалтерского (финансового) учета, статистического и оперативного учета, а также отдельных элементов экономического анализа (О.С. Ерохина, Т.В. Федорович [10]);
- 5) самостоятельный вид учета (Я.В. Соколов [11]).

В целом мы разделяем точку зрения тех авторов, которые не отождествляют производственный учет с управленческим учетом, но и не отрицают взаимосвязи производственного учета с финансовым.

Мы согласны с мнением Е.А. Мизиковского и И.Е. Мизиковского [12] что «производственный учет – это неотъемлемая составная часть как финансового, так и управленческого бухгалтерского учета». Такого же мнения придерживается Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], которые отмечают, что финансовый и управленческий учет соприкасаются друг с другом в части производственного учета.

Рассматривая следующую проблему (сущности производственного учета), отмечаем, что в научной литературе сегодня не существует наиболее полной и четкой формулировки определения его сущности. Например, О.С. Ерохина, Т.В. Федорович [10], И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко [13] представляют сущность производственного учета как учетно-расчетные процедуры, О.В. Баянова [14] сущность производственного учета представляет как систему, Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], М.А. Вахрушина [3] определяют сущность производственного учета как подсистему управленческого учета, Ф.П. Васин [1] определяет сущность производственного учета как процессы.

На основании исследования ряда определений производственного учета, которые встречаются в работах многих авторитетных зарубежных и отечественных ученых-специалистов, можно утверждать, что в настоящее время преобладает подход к представлению сущности производственного учета как подсистемы управленческого учета. Мы придерживаемся позиции, что сводить сущность производственного учета к учетно-расчетным процедурам или процессам неверно. Также мы не можем согласиться с теми учеными, которые рассматривают производственный учет только как подсистему управленческого учета, и считаем, что производственный учет объединяет управленческий и бухгалтерский учет в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Анализ точек зрения ученых относительно целей и задач производственного учета показал, что согласно мнению К. Друри [8], целью производственного учета является определение прямых производственных затрат для составления финансовых отчетов.

По мнению Г.В. Лебедевой [15], одной из основных задач производственного учета является сбор и обобщение информации, которая позволит выявлять резервы снижения затрат на производство продукции и, как следствие, роста прибыли предприятия.

Обобщив мнения ученых-специалистов по данной проблеме, нами были выделены следующие точки зрения. В своих работах Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], А.Х. Курманова [7] целями и задачами производственного учета считают сбор информации и учет затрат на производство (издержек производства), калькулирование себестоимости продукции и услуг, оценку себестоимости единицы продукции.

Другие авторы, например И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко [13], выделяют в качестве цели производственного учета определение выручки от реализации на единицу продукции, определение резервов повышения эффективности производственной деятельности. По мнению И.А. Сергеевой [16], цель производственного учета – в определении размера прибыли, приходящейся на единицу продукции (ожидаемых финансовых результатов от продажи товаров, работ, услуг); Л.И. Хоружий¹ считает, что цель производственного учета – в определении уровня

¹ Управленческий учет в сельском хозяйстве / под ред. Л.И. Хоружий. М.: Инфра-М, 2013. 207 с.

рентабельности конкретного вида продукции, а также продукции предприятия в целом; Л.К. Никондрова, И.В. Гулина [17] определяют цель производственного учета как контроль за производством (контроль за состоянием затрат).

Укрупнив данные точки зрения специалистов, мы сформулировали цели и задачи производственного учета в виде:

- информационного обеспечения (предоставление информации о затратах);
- осуществления учетно-расчетных процедур (учет затрат, готовой продукции и калькулирование);
- определения показателей эффективности производственной деятельности (выручки, рентабельности, прибыли) и выявления резервов их повышения;
- контроля за состоянием затрат.

Касаясь следующей проблемы (объекта производственного учета), отмечаем, что Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова [2], К. Друри [8], И.Д. Демина, С.Н. Меркущенко [13], О.В. Баянова [14], И.А. Сергеева [16], С.А. Стуков [18] в качестве объекта производственного учета выделяют затраты на производство.

С издержками производства производственный учет связывают А.Х. Курманова [7], Н.П. Кондраков [4]. Авторы Н.В. Валебникова, И.П. Василевич [19] считают объектом производственного учета запасы, а Ф.П. Васин [1] выделяет всю хозяйственную деятельность предприятия в качестве объекта. На наш взгляд, согласно этим и другим точкам зрения авторов в качестве объекта производственного учета следует рассматривать учет затрат на производство.

Необходимо отметить, что М.А. Вахрушина [3], Н.П. Кондраков [4], В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, Е.В. Минина [20], Ю.А. Мишин [21], А.Х. Раметов [22] рассматривают затраты относительно задач управленческого учета, не уделяя должного внимания классификации затрат в производственном учете. В деятельности промышленного предприятия процесс производства занимает центральное место, следовательно, первичен и учет производственных издержек по изготовлению продукции. Поэтому наиболее важное практическое значение имеет классификация затрат для целей формирования себестоимости.

Мы поддерживаем мнение Т.А. Подрядченко, С.М. Шакировой [23], что основной классификацией затрат относительно целей и задач производственного учета должно являться их деление на производственные и непроизводственные.

Так как основной частью производственного процесса является технологический процесс, то возможным становится рассматривать затраты, связанные с технологическим процессом как основным фактором, влияющим на эффективность производственного процесса. На наш взгляд, необходимо выделить в составе производственных затрат особый вид затрат, связанный с технологическим процессом, т.е. технологические затраты. Необходимость выделения технологических затрат среди общей совокупности затрат на производство продукции, так же отмечают А.С. Алексеев, С.Ю. Панов [24], К.М. Гарифуллин, М.Ф. Мусаллямова [25].

Согласно А.С. Алексееву, С.Ю. Панову [24], затраты на производство любого вида продукции можно грубо разделить на две составляющие: технологические затраты, или затраты на ресурсы, технологию и производство, и условно-постоянные затраты, такие как амортизация оборудования, аренда, заработная плата и другие.

Необходимость корректировки классификации затрат на производство отмечают К.М. Гарифуллин и М.Ф. Мусаллямова [25], предлагая подразделять затраты на производство продукции на основные и управленческие. Основные затраты, по их мнению, состоят из затрат, составляющих основу (субстанцию) нового продукта, технологических затрат, а также заработной платы с отчислениями производственного персонала. Такое деление соответствует экономическому содержанию факторов производства, состоящих из используемых в производстве орудий труда, предметов труда и затрат на оплату живого труда.

Таким образом, можно сделать вывод, что на всем протяжении развития теории учета единое мнение относительно места производственного учета в общей учетной системе, сущности и объектов данного вида учета среди ученых отсутствует. Изучив и систематизировав научно-исследовательскую информацию, мы считаем, что производственный учет является частью управленческого и финансового учета и объединяет их в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Среди целей и задач производственного учета нами

выделены предоставление информации о затратах, осуществление учетно-расчетных процедур; определение показателей эффективности производственной деятельности и выявление резервов их повышения; контроль за состоянием затрат.

В качестве объекта производственного учета, на наш взгляд, следует рассматривать затраты на производство.

Несмотря на то что большинство ученых отмечают важное значение классификации затрат для целей

определения себестоимости и калькулирования, разработки классификации затрат в производственном учете отсутствуют. Мы считаем, что необходимо уделить особое внимание классификации затрат относительно целей и задач производственного учета, т.к. именно производственный процесс является основой функционирования предприятия. В свою очередь, основой производственного процесса является технологический процесс, поэтому выделение технологических затрат в классификации затрат на производство будет способствовать максимально эффективной организации их учета и контроля.

Список литературы

1. *Васин Ф.П.* К вопросу о классификации затрат на производство // *Бухгалтерский учет*. 1995. № 4. С. 52–55.
2. *Костюкова Е.И., Галилова Р.И.* Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыболовческих организациях: монография. Ставрополь: АГРУС, 2013. 156 с.
3. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. М.: Экономика и жизнь, 2000. 192 с.
4. *Кондраков Н.П., Иванова М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2012. 352 с.
5. *Грибановский В.Л.* Развитие управленческого учета в современных условиях // *Современный бухучет*. 2005. № 2. С. 91–92.
6. *Ахмедов А.Э., Шаталов М.А.* Совершенствование системы учета затрат на производство продукции // *Территория науки*. 2015. № 1. С. 127–132.
7. *Курманова А.Х.* Варианты организации производственного учета // *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2011. № 13. С. 286–293.
8. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 419 с.
9. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
10. *Ерохина О.С., Федорович Т.В.* Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами // *Проблемы учета и финансов*. 2012. № 2. С. 51–58.
11. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
12. *Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е.* Производственный учет. М.: ИНФРА-М, 2010. 272 с.
13. *Демина И.Д., Меркущенко С.Н.* Современные тенденции развития управленческого учета // *Все для бухгалтера*. 2012. № 6. С. 39–43.
14. *Баянова О.В.* Теоретические аспекты развития производственного учета затрат на оплату труда // *Известия Уральского государственного экономического университета*. 2011. № 5. С. 12–19.
15. *Лебедева Г.В.* Совершенствование учета производственных затрат сельскохозяйственных предприятий по экономическим элементам // *Вестник аграрной науки Дона*. 2009. № 2. С. 95–100.
16. *Сергеева И.А.* История становления и развития управленческого учета // *Инновационная наука*. 2015. № 1. С. 150–154.

17. *Никондрова Л.К., Гулина И.В.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Университетская книга, Логос. 2007. 184 с.
18. *Стуков С.А.* Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988. 223 с.
19. *Валёбникова Н.В., Василевич И.П.* Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 18. С. 53–58.
20. *Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В.* Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 4. С. 43.
21. *Мишин Ю.А.* Специфика информационно-учетной системы управленческой бухгалтерии // Теория и практика общественного развития. 2011. № 2. С. 297–299.
22. *Раматов А.Х.* Модели планирования управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях: монография. М.: Дашков и К⁰, 2012. 171 с.
23. *Подрядченко Т.А., Шакирова С.М.* Методические аспекты планирования и оптимизации затрат на предприятиях пищевой промышленности // Новый университет. 2012. № 2. С. 36–38.
24. *Алексеев А.С., Панов С.Ю.* Методика оценки эффективности внедрения средств автоматизации // Горный информационно-аналитический бюллетень. 2004. № 7. С. 147–148.
25. *Гарифуллин К.М., Мусаллямова М.Ф.* Теоретические основы учета себестоимости продукции // Социально-экономические явления и процессы. 2013. № 1. С. 57–62.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE SUBSTANCE OF COST ACCOUNTING

Ol'ga I. AVERINA^a, Lyudmila V. PERMITINA^{b,*}^a Ogarev Mordovia State University, Saransk, Republic of Mordovia, Russian Federation
oiaverina@mail.ru^b Ogarev Mordovia State University, Saransk, Republic of Mordovia, Russian Federation
permlyd@mail.ru

* Corresponding author

Article history:Received 19 July 2016
Received in revised form
1 August 2016
Accepted 15 August 2016
Available online
27 January 2017**JEL classification:** M41**Keywords:** cost accounting,
cost, calculation, production
costs**Abstract****Importance** At the present stage of accounting development, the cost accounting is often given scant attention; the emphasis in the field of manufacturing and production costs is displaced to management accounting. Furthermore, there are many disagreements about the nature, tasks and objectives of cost accounting. Identifying the substance and conceptual framework of cost accounting is a key to understanding the existing challenges.**Objectives** The study aims to explore the substance of cost accounting, consider its place in the general accounting system, identify its problems and object.**Methods** The paper draws upon analysis, comparison, systematization and generalization of modern academic literature on the subject matter thereof.**Results** We describe the substance of cost accounting, specify its tasks and object. The paper provides a rationale for classification of production costs in relation to purposes and tasks of cost accounting.**Conclusions and Relevance** The study of the modern concept of cost accounting enabled to summarize the views of leading scientists and identify contradictions in the applied terminology. This will improve the theoretical foundation of cost accounting and promote optimization of economic activity of the enterprise. The proposed allocation of technological expenses within the total production costs will encourage the most efficient organization of their accounting and control.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Vasin F.P. [On cost of production classification]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1995, no. 4, pp. 52–55. (In Russ.)
2. Kostyukova E.I., Galilova R.I. *Organizatsionno-metodicheskoe obespechenie upravlencheskogo ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii v rybovodcheskikh organizatsiyakh: monografiya* [Organizational and methodological support to management accounting for expenses and calculation of production costs in fish-farming organizations: a monograph]. Stavropol, AGRUS Publ., 2013, 156 p.
3. Vakhrushina M.A. *Vnutriproizvodstvennyi uchet i otchetnost'. Segmentarnyi uchet i otchetnost'. Rossiiskaya praktika: problemy i perspektivy* [Internal accounting and reporting. Segment accounting and reporting. Russian practice: Problems and prospects]. Moscow, Ekonomika i zhizn' Publ., 2000, 192 p.
4. Kondrakov N.P., Ivanova M.A. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012, 352 p.
5. Gribovskii V.L. [Development of management accounting in modern conditions]. *Sovremenniy bukhučet = Modern Accounting*, 2005, no. 2, p. 91. (In Russ.)
6. Akhmedov A.E., Shatalov M.A. [Improving the system of cost accounting for production]. *Territoriya nauki = Territory of Science*, 2015, no. 1, pp.127–132. (In Russ.)
7. Kurmanova A.Kh. [Options for cost accounting organization]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2011, no. 13, pp. 286–293. (In Russ.)

8. Drury C. *Vvedenie v upravlencheskii i proizvodstvennyi uchet* [Cost and Management Accounting: An Introduction]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 1994, 419 p.
9. Horngren Ch., Foster G., Datar S. *Upravlencheskii uchet* [Cost Accounting: A Managerial Emphasis]. St. Petersburg, Piter Publ., 2005, 1008 p.
10. Erokhina O.S., Fedorovich T.V. [Underpinning the method of cost accounting and output cost determination within the cost management system]. *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2012, no. 2, pp. 51–58. (In Russ.)
11. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 400 p.
12. Mizikovskii E.A., Mizikovskii I.E. *Proizvodstvennyi uchet* [Cost accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2010, 272 p.
13. Demina I.D., Merkushev S.N. [Modern trends in management accounting development]. *Vse dlya bukhgaltera = All for Accountant*, 2012, no. 6, pp. 39–43. (In Russ.)
14. Bayanova O.V. [Theoretical aspects of developing the cost accounting for remuneration]. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Journal of Ural State University of Economics*, 2011, no. 5, pp. 12–19. (In Russ.)
15. Lebedeva G.V. [Improving the cost accounting of agricultural enterprises based on economic elements]. *Vestnik agrarnoi nauki Dona = Bulletin of Don Agricultural Science*, 2009, no. 2, pp. 95–100. (In Russ.)
16. Sergeeva I.A. [History of management accounting formation and development]. *Mezhdunarodnyi Nauchnyi zhurnal Innovatsionnaya nauka = International scientific magazine Innovative science*, 2015, no. 1, pp. 150–154. (In Russ.)
17. Nikandrova L.K., Gulina I.V. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, Universitetskaya kniga Publ., Logos Publ., 2007, 184 p.
18. Stukov S.A. *Sistema proizvodstvennogo ucheta i kontrolya* [The system of cost accounting and control]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1988, 223 p.
19. Valebnikova N.V., Vasil'evich I.P. [Modern trends in management accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 18, pp. 53–58. (In Russ.)
20. Kerimov V.E., Selivanov P.V., Minina E.V. [The concept of management accounting at the modern stage of development of economy]. *Menedzhment v Rossii i za rubezhom = Management in Russia and Abroad*, 2001, no. 4, p. 43. (In Russ.)
21. Mishin Yu.A. [The specificity of the information and accounting system in management accounting]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = Theory and Practice of Social Development*, 2011, no. 2, pp. 297–299. (In Russ.)
22. Podryadchenko T.A., Shakirova S.M. [Methodological aspects planning and cost optimization in the food industry]. *Novyi universitet = New University*, 2012, no. 2, pp. 36–38. (In Russ.)
23. Rametov A.Kh. *Modeli planirovaniya upravlencheskogo ucheta v sel'skokhozyaistvennykh predpriyatiya: monografiya* [The planning model of management accounting in agricultural enterprises: a monograph]. Moscow, Dashkov i K° Publ., 2012, 171 p.
24. Alekseev A.S., Panov S.Yu. [Methods of evaluating the effectiveness of automated techniques]. *Gornyi informatsionno-analiticheskii byulleten' = Mining Information-Analytical Bulletin*, 2004, no. 7, pp. 147–148. (In Russ.)
25. Garifullin K.M., Musallyamova M.F. [Theoretical bases of the account of production costs]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy = Socio-Economic Phenomena and Processes*, 2013, no. 1, pp. 57–62. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.