

**ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СВОДНОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ
НА ПРОИЗВОДСТВО*****Илья Владимирович БАГАЕВ**

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Набережночелнинский филиал Института Экономики, Управления и Права, Набережные Челны, Российская Федерация
iluhin79@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 3391-7896

История статьи:

Получена 05.08.2014
Получена в доработанном виде 15.09.2014
Одобрена 07.12.2014
Доступна онлайн 14.12.2018

УДК 657.474

JEL: M11, M40, M41

Ключевые слова:

котловой учет, ведомость сводного учета, полуфабрикатный вариант, бесполуфабрикатный вариант, забалансовый учет полуфабрикатов, бюджетный контроль, бухгалтерский контроль

Аннотация

Предмет. В условиях автоматизации учета затрат на производство бухгалтерский контроль становится гарантом обеспечения собственника достоверными данными об эффективности деятельности производственных цехов. Однако бухгалтерский контроль не ведет к должному эффекту в отсутствие детализированного аналитического учета затрат на производство, так как в этом случае информация, поступающая от цеховых работников, не может быть перепроверена. В то же время отсутствие в учебных источниках и научных статьях описания взаимосвязей между учетной и контрольной функциями не позволяет в полной мере взрастить поколение специалистов в области учета затрат и калькулирования себестоимости, что делает тему актуальной.

Цели. Выявление взаимосвязи между вариантами организации производственного учета и возможностями осуществления бухгалтерского контроля на предприятии. Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач: описать варианты организации сводного учета затрат в сочетании с построением аналитики по укрупненным и детализированным позициям; проанализировать получаемую ведомость сводного учета на предмет осуществления бухгалтерского контроля; определить устаревшие и неэффективные варианты организации производственного учета; дать рекомендации по усовершенствованию учета и контроля затрат.

Методология. Применялись абстрактно-логический и специальный методы исследования.

Результаты. Предложено и обосновано применение статей движения полуфабрикатов как дополнительной аналитики к счету 21, а также ведение забалансового учета полуфабрикатов, забракованных окончательно.

Выводы. Основные выводы статьи могут применяться в процессе написания учебных пособий и учебников для вузов, совершенствования бухгалтерского контроля на предприятии, а также для дальнейших научных изысканий в области учета и контроля затрат на производство.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2014

Для цитирования: Багаев И.В. Формирование показателей сводного учета и контроль затрат на производство // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 12. – С. 1435 – 1451.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1435>

Утверждения о том, что учет не является контролем, имеют свою цель превратить его в безжизненный придаток информационной системы.
А.А. Додонов

Наиболее сложной составляющей бухгалтерского учета является

* Статья публикуется по материалам журнала «Экономический анализ: теория и практика», январь 2015, т. 14, вып. 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-pokazateley-svodnogo-ucheta-i-kontrol-zatrat-na-proizvodstvo-1>
Автор выражает признательность доктору экономических наук, профессору Афанасию Алексеевичу ДОДОНОВУ, чьи труды с поправкой на объективное развитие производственного учета и потенциал современных бухгалтерских программ легли в основу написания статьи.

производственный учет, осуществляемый по этапам, каждый из которых подробно описан в учебной литературе и периодических изданиях (учет затрат, распределение косвенных расходов, разграничение затрат между незавершенным производством (НЗП) и выпуском, калькулирование себестоимости). По итогам выполнения третьего этапа появляется возможность формирования сводной ведомости в ее завершенном виде, значение которой целиком определяется контрольными возможностями в отношении деятельности производственных подразделений (цехов). Это значит, что детализированные показатели сводной ведомости увеличивают, а укрупненные, наоборот, снижают вероятность обнаружения собственником злоупотреблений со стороны наемных «управленцев», которым согласно теории управленческого учета вверены различные ресурсы, за которые они сами же отчитываются. В этой связи концепция центров ответственности и бюджетирования требует присутствия уравновешивающего элемента – заключительного бухгалтерского контроля, в том числе на основе детализированных показателей сводной ведомости, информация о которой в учебных источниках представлена крайне скупо.

Анализ учебной литературы показал, что описание сводной ведомости отсутствует у авторов: М.А. Вахрушиной [1], В.Б. Ивашкевича [2], С.А. Николаевой¹ и в учебнике под редакцией А.Д. Шеремета². Упоминают о ведомости сводного учета авторы Н.Д. Врублевский [3], В.Э. Керимов [4], а также Н.П. Кондраков и М.А. Иванова [5]. Однако указанными авторами приводятся устаревшие форматы сводной ведомости, взятые из Приложения № 11-А к «Основным положениям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» (в редакции от 17 января 1983 г.), только в более упрощенном виде. При этом ведомость не рассматривается ими как средство контроля за

деятельностью производственных цехов. Следовательно, большинство учебных изданий, посвященных производственному учету, излагают концепцию, в которой заключительный бухгалтерский контроль отсутствует. А так как в условиях нормативного метода детальная аналитика для исчисления фактической себестоимости не требуется, причин для сохранения трудоемкого учета не остается. Отказ же от заключительного бухгалтерского контроля ведет не просто к выхолащиванию учета, но к утрате собственником возможности регулярной проверки достоверности управленческих отчетов.

Не рассматриваются вопросы назначения сводной ведомости и в научных статьях. При этом и в периодических и учебных источниках обобщение производственных затрат в одном регистре (сводный учет) подменяется описанием полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов. Эти варианты, конечно, влияют на степень детализации сводной ведомости, однако сами по себе не гарантируют должного качества формируемых показателей, ибо есть и другие факторы, которые необходимо учитывать. К последним относятся количество уровней аналитики на двадцатом счете, которое сегодня равно трем (подразделения, объекты учета и статьи затрат), а также степень детализации этих уровней – прежде всего, объектов учета затрат. Таким образом, каждый из перечисленных факторов без увязки с другими способен привести к формированию сводной ведомости, не пригодной для целей заключительного бухгалтерского контроля. В этой связи рассмотрим возможности контроля на основе сводной ведомости, получаемой при различных сочетаниях указанных факторов.

При простом производстве, представленном одним объектом производственной структуры (цехом), полуфабрикаты отсутствуют, а, следовательно, учет ведется по прямому или «котловому» признаку. В первом случае ведомость сводного учета формируется по цеху, внутри него – по видам готовой продукции и (или) заказам, а также по статьям

¹ Николаева С.А. *Управленческий учет*. М.: Институт профессиональных бухгалтеров России, ИПБР-БИНФА, 2005. 176 с.

² Шерemet А.Д., Николаева О.Е., Полякова С.И. и др. *Управленческий учет*. М.: ИНФРА-М, 2009. 429 с.

затрат; либо цехов может быть несколько, в каждом из которых имеется свое замкнутое производство. Промежуточные объекты учета (полуфабрикаты) в этом случае также не образуются, в связи с чем свод затрат ограничивается отображением нескольких цехов, внутри которых, как в предыдущем случае, показываются заказы или виды готовой продукции, детализируемые по статьям затрат, в том числе в разрезе нормативных показателей и отклонений.

С точки зрения возможностей бухгалтерского контроля учет затрат по прямому признаку в условиях простого производства следует считать приемлемым, однако чтобы увидеть механизмы осуществления (выхолащивания) контроля, необходимо ознакомиться с другими подходами к организации учета затрат, прежде всего, основанными на укрупнении объектов учета, называемых в таком случае «котлами».

«Котловой» учет – это метод, не предусматривающий формирования аналитики одновременно по видам продукции (заказам и пр.) и цехам (объектам производственной структуры) [6, с. 165], вследствие чего прямые затраты обезличиваются. Последнее зачастую ведет к распределительным процессам, искажающим затраты на выпуск, а также затрудняет контроль материальных ценностей в производстве. На практике укрупненные объекты учета («котлы») представляют собой номенклатурные группы, то есть в рамках «котлового» метода сводная ведомость формируется по цеху или нескольким цехам с замкнутым производством, внутри них – по номенклатурным группам, затраты которых отражаются по статьям, а также по нормам и отклонениям от норм (табл. 1).

Отклонения по номенклатурным группам («котлам») непригодны для целей контроля, ибо перерасход по одним изделиям группы перекрывается экономией по другим изделиям, а значит, общегрупповые постатейные отклонения могут остаться в границах существенности при наличии значительного перерасхода по конкретной позиции. Кроме того, постатейные отклонения относятся сразу ко всем позициям в группе,

даже если отдельные позиции таких статей не потребляют. Таким образом, приведенный формат сводной ведомости уступает по информативности своему «прямому» аналогу.

В условиях многоцеховой структуры производства и гомогенного (гетерогенного) изготовления продукции учет затрат и их сведение происходит на основе полуфабрикатного или бесполуфабрикатного варианта, суть которых сводится, соответственно, к системному отражению движения полуфабрикатов в производстве либо к отказу от такого отражения. Ввиду значительно большей сложности сначала рассмотрим бесполуфабрикатный вариант, в котором происходит неестественная привязка затрат сразу к конечному выпуску, минуя полуфабрикаты. С научной точки зрения такое допустимо в двух случаях: во-первых, при выпуске одной (однородной) продукции; во-вторых, при выпуске многих видов продукции, собираемых из оригинальных деталей [7, с. 246]. При соблюдении обозначенных условий «котлы» не образуются, поскольку затраты учитываются одновременно по цехам и видам готовой продукции, то есть реализуется прямой подход к учету затрат. Заметим, что «прямая» разновидность бесполуфабрикатного варианта применялась в 1930–1960 гг., но на данный момент устарела относительно возможностей учетных программ, потребностей управления и технологии производства.

Поскольку прямая разновидность бесполуфабрикатного варианта позволяет доводить затраты цехов до видов конечного выпуска, ведомость сводного учета формировалась по цехам, видам готовых изделий, статьям затрат, которые в свою очередь детализировались по нормам и по отклонениям. При этом НЗП на конец месяца, исчисленное на основании долей участия цехов, не соответствовало реальным заделам, что обуславливалось несовершенством методики применения долей участия. Кроме того, недостачи, излишки и скрытый брак НЗП, выявляемые по итогам месяца инвентаризацией, требовали для себя полной, а не заниженной цеховой оценки, что вело к диспропорциям в затратах цехов, то есть

на практике достоверные бухгалтерские показатели получались лишь по производству в целом, что вело к замещению бухгалтерского контроля оперативным, осуществляемым самими цеховыми работниками.

С укрупнением масштабов производственной деятельности и совершенствованием технологического процесса доводить затраты цехов непосредственно до видов готовой продукции становилось все трудней, в том числе потому, что в цехах появились унифицированные детали, участвующие в производстве многих видов продукции, а значит, не соотносимые напрямую с конкретными видами изделий. Данная проблема имела только два решения: первый предполагал отказ от бесполуфабрикатного варианта в пользу полуфабрикатного; второй – укрупнение объектов учета затрат до номенклатурных групп, в том числе до одной (общей) номенклатурной группы, разделенной границами цехов (переделов). Второй способ был проще, поэтому в 1970–1980 гг. получила распространение «котловая» разновидность бесполуфабрикатного варианта.

В рамках «котловой» разновидности происходило обезличивание цеховых затрат, что ускоряло работу бухгалтерии и одновременно выхолащивало бухгалтерский контроль. При этом сначала составлялась ведомость распределения затрат между НЗП и выпуском по производству в целом, и только потом исчислялись доли участия и НЗП цехов [7, С. 282]. Поскольку в распределительной ведомости фигурировали обобщенные значения, изменения норм и отклонения доводились до нормативных величин НЗП и выпуска посредством не цехового, а общецехового коэффициента, который далее использовался и на цеховом уровне. В результате доли участия одних цехов оказывались больше учтенных в них затрат, а других, соответственно, меньше. Подобная диспропорция на уровне цехов являлась неустранимой и вела к формированию ведомости сводного учета по предприятию в целом, номенклатурным группам и статьям затрат, то есть отсутствие контроля за деятельностью цехов усугублялось его ослаблением и по объектам учета.

В 1970–1980 гг. возникла идея укрупнения не только объектов учета, но и объектов калькулирования до уровня «всей выпущенной продукции» [8, с. 121] или «всего товарного выпуска»³, что обесмысливало применение большого количества номенклатурных групп. В результате на предприятиях стала формироваться общая номенклатурная группа, соразмерная первому уровню аналитики, что подрывало значимость тройной аналитики. При этом сводная ведомость начала дублировать ведомость распределения затрат между выпуском и НЗП, то есть сводить было нечего. Соответственно, бухгалтерский контроль исчезал полностью.

Таким образом, появление «котловой» разновидности бесполуфабрикатного варианта, равно как и укрупнение объектов калькулирования привело к подмене ведомости сводного учета ведомостью распределения затрат между НЗП и выпуском, что нашло отражение в Приложении № 11-А к «Основным положениям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» от 20 июля 1970 года (в том числе в редакции от 17 января 1983 г.) [7, с. 283]. Приведенная в Приложении № 11-А ведомость «сводного учета», предназначена для доведения изменений норм и отклонений от норм через коэффициенты (индексы) до выпуска и НЗП, то есть ведомость является распределительной, а не сводной. Составляется ведомость по номенклатурным группам и по производству в целом, что подчеркивает ее «котловую» природу и делает применение общецеховых коэффициентов (индексов) обязательным. Учитывая это, а также факт отсутствия ведомости в современных программах, напрашивается вывод о ее теоретической и практической непригодности, а значит, упоминание в учебниках ведомости распределения под видом сводной ведомости допустимо только в историческом контексте.

На сегодняшний день развитие автоматизации учета привело к полному устранению долей

³ Бухгалтерский учет: учебник / под ред. П.С. Безруких. М.: Финансы и статистика, 1982. 456 с.

участия из учетной практики предприятий. В этой связи бесполуфабрикатный вариант претерпел изменения: затраты цехов стали объединяться на субсчете 20.4 «Несуществующий цех (передел)», что привело к завышению внутривзаводского оборота, а ведомость сводного учета начала формироваться по всем субсчетам 20 счета – с отображением цехов, объектов учета и статей, детализированных по нормам и отклонениям от норм⁴. При этом информация субсчетов 20.1–20.3 отображается по формальным соображениям, ибо цеховые значения выпуска, НЗП и брака отсутствуют, а значит, отсутствует и бухгалтерский контроль этих показателей (табл. 2). Контроль по номенклатурным группам также неосуществим, ибо перерасход по одному виду изделий перекрывается экономией по другим видам той же группы. Кроме того, затраты на выпуск группы, даже будучи в границах существенности, могут скрывать существенный перерасход средств на неучтенный выпуск вида продукции. Последнее актуально при значительном укрупнении номенклатурных групп, что присуще бесполуфабрикатному варианту.

Далее затраты на выпуск номенклатурной группы распределяются между видами готовой продукции пропорционально нормативно-плановым значениям, при этом контроль отклонений по видам продукции отсутствует, ибо отклонения заведомо недостоверны. Если же объектом учета является непосредственно вид продукции, то коэффициент распределения становится равным единице, то есть по результату получается доведение затрат до вида готовой продукции, а не распределение. При этом отклонения по видам изделий будут достоверными, однако виновников их возникновения (цехи, переделы, участки и др.) определить не удастся.

Независимо от применяемой разновидности бесполуфабрикатный вариант имеет серьезный недостаток, связанный с отсутствием в бухгалтерии данных о

полуфабрикатах, по причине чего контроль их наличия и движения перекладывается на планово-диспетчерскую службу. Для устранения указанного недостатка без перехода на полуфабрикатный вариант предлагались разные методы [7, с. 248], наиболее интересным из которых с теоретической точки зрения является метод интеграции забалансовых счетов для учета полуфабрикатов. Такая интеграция имела место в 1950–1980 гг. на Харьковском тракторном заводе, учетной практикой которого согласно источнику [9] предусматривалось применение забалансовых счетов 9930, 9931 и 9932. При этом организация производственного учета осуществлялась по следующей схеме (рис. 1).

Полуфабрикаты за балансом оценивались по нормативной стоимости потребленных материалов, что позволяло бухгалтерии контролировать правильность оборотов счета 9930 и 9931 путем их ежемесячного сопоставления со статьей «Материальные затраты (по нормам)» сводной ведомости. Что касается счета 9932, то его обороты в ведомости сводного учета не отражались, поскольку включали в себя стоимость потребленных в заготовительном цехе материалов (по нормам), то есть обороты были завышенными. Контроль же мог ограничиваться сравнением остатка по счету 9932 с оцененными результатами годовой инвентаризации.

Наряду со стоимостной выверкой внедрение забалансовых счетов позволяло наладить и количественный контроль, однако такой отсутствовал на Харьковском тракторном заводе по причине распространения специфической разновидности полуфабрикатного варианта (см. далее), по аналогии с которым велся забалансовый учет.

С позиции дня сегодняшнего применение забалансовых счетов ведет к появлению на предприятии именно количественного, а не стоимостного контроля, ибо увязка стоимостных показателей сводной ведомости с данными забалансовых счетов возможна при стабильных ценах на материал, что не характерно для рыночной экономики.

⁴ В целях упрощения статьи затрат в табл. 2 и 4 приводятся без детализации по нормам и отклонениям от норм.

Попытка же организации нормативного учета потребляемых материалов с последующим отражением отклонений на счетах требует значительных вложений в обновление учетной программы, несоизмеренных общему потенциалу забалансовой модели. Поэтому в рамках современной автоматизации полуфабрикаты в разрезе наименований могут выверяться с помощью оборотно-сальдовой ведомости по забалансовому счету, количественная информация которого сопоставляется с аналогичными позициями цеховых балансов.

В то же время отсутствие двойной записи ведет к тому, что сигналы о возникновении диспропорций между цеховыми затратами и выпуском не создаются, как это происходит при полноценном полуфабрикатном варианте, а значит, при наличии недостат или излишних затрат система бухгалтерского контроля не покажет «красноту» или видимый перерасход по отдельным объектам учета. В свою очередь, это обуславливает необходимость обязательного проведения в рамках забалансовой модели сплошной и регулярной выверки количественных данных бухгалтерского и цехового учета. Полуфабрикатный же вариант, наоборот, сигналы о диспропорциях формирует, что позволяет проводить выверку по конкретным объектам, при этом периодичность проведения сплошной выверки удлиняется.

В настоящее время не вызывает сомнений, что полуфабрикатный вариант наилучшим образом отвечает требованиям управления, при этом его идея интуитивно проста и сводится к привязке затрат к своим носителям. Такой натуралистический подход позволяет учитывать на выходе из промежуточных цехов – детали и узлы, из последнего цеха – готовые изделия с уже сформированной оценкой. По этой причине в рамках полуфабрикатного варианта нет необходимости ни в дополнительных расчетах, основанных на применении долей участия цехов, ни в предварительном объединении статей затрат в несуществующем цехе (переделе). Повторение затрат движения промежуточного выпуска осуществляется с помощью счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»,

а если запасы промежуточного выпуска не образуются, то без счета 21. В этом случае счет основного производства корреспондирует с самим собой, а различия в дебете и кредите проявляются на уровне аналитики (указываются разные цехи и объекты учета затрат).

Несмотря на простоту, полуфабрикатный вариант, как и бесполуфабрикатный, имеет три разновидности: прямую, «котловую» и специфическую, каждая из которых влияет на формирование показателей сводной ведомости, а значит, и на возможности контроля. При этом автоматизации подлежат первые две разновидности, а третья имеет лишь историческое значение, поскольку предполагает, что бухгалтерский учет полуфабрикатов ведется только в стоимостном выражении, а количественные данные фиксируются внутри цехов – аппаратом плано-диспетчерской службы, а на межцеховых складах – складскими работниками. Такой подход был закреплен в пункте 101 «Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» от 20 июля 1970 года (в том числе в редакции от 17 января 1983 г.). В результате бухгалтерия утратила возможность сверки количественной информации с данными оперативного цехового учета, а также с данными межцеховых складов. Кроме того, появилась возможность ведения учета затрат не по видам полуфабрикатов, а по общей величине, в связи с чем Н.А. Быкадоров в 1974 г. отмечал: «...отражая передачу из цеха в цех, бухгалтерия ведет их учет в общей сумме. Поэтому при проведении инвентаризации незавершенного производства может быть выявлена только общая и притом свернутая сумма недостат и излишков полуфабрикатов» [10, с. 102]. Таким образом, эффективный контроль полуфабрикатов требует формирования в бухгалтерии и количественной и стоимостной информации – с возможностью системного определения отклонений, чего специфическая разновидность и забалансовый учет лишены в соответствующей им части. Выполнение же этих условий неизбежно ведет к

дублированию количественных данных в оперативном цеховом учете и в бухгалтерии.

Согласно периодическим источникам прикладного характера⁵ на предприятиях подобная проблема решается с помощью автоматической выгрузки количественных данных оперативного цехового учета в модуль бухгалтерского учета. Выгрузка делается в полночь, когда нагрузка на сервер минимальна, то есть утром бухгалтеры имеют информацию о цеховой выработке, расходе материалов, возвратных отходах, браке и пр. Остается лишь сопоставить выгруженную информацию с первичными документами, поступающими из цехов, и указать счета и аналитику, если таковые не определились автоматически. В результате дублирование сохраняется, но оно уже не ведет к перерасходу в заработной плате, не замедляет процессы автоматизированной обработки в течение рабочего дня, при этом повышается значимость бухгалтерии как контролирующего органа.

На практике указанная выгрузка уменьшает количество расхождений, но не устраняет их полностью. По этой причине автор предлагает выгружать данные и о статьях движения полуфабрикатов, в разрезе которых составляются цеховые балансы. В качестве примера можно указать на статьи движения денежных средств, открываемые в учетных программах к счетам 50, 51 и т.д., что позволяет отражать в оборотно-сальдовых ведомостях постатейные, а не свернутые значения оборотов. Наличие статей движения позволяет сузить область поиска расхождений, так как выборка первичных документов ограничивается уже не только цехом и видами деталей, но также направлениями их движения в цехе. Согласно цеховым балансам на 21 счете для целей контроля могут формироваться следующие статьи движения:

- полуфабрикаты, поступившие из собственного производства;
- полуфабрикаты, поступившие из предыдущих цехов;

⁵ Проблематика автоматизации управления затратами на кондитерской фабрике // Бух.1С. 2011. № 9. С. 26–29.

– полуфабрикаты, поступившие с межцеховых складов;

– полуфабрикаты, израсходованные на укомплектование узлов;

– полуфабрикаты, израсходованные на сборку готовой продукции;

– полуфабрикаты, забракованные окончательно;

– полуфабрикаты, переданные другим цехам;

– полуфабрикаты, переданные на межцеховой склад;

– полуфабрикаты, утерянные по недостатке и др.

При выпуске часть полуфабрикатов может оказаться забракованной, и в этом случае используется счет 28, в результате чего статья движения «Полуфабрикаты, забракованные окончательно» не попадает на 21 счет. Для решения указанной проблемы следует внедрить забалансовый счет БР.21 «Полуфабрикаты, забракованные окончательно» со следующей аналитикой:

– место хранения (изолятор брака, кладовая цеха и др.);

– номенклатура (вид забракованной детали, узла и др.);

– материально-ответственное лицо;

– статья движения («Полуфабрикаты, забракованные окончательно»).

Этот счет появляется автоматически в результате выгрузки данных оперативного цехового учета и в дальнейшем корректируется по месту хранения брака и ответственному лицу. Таким образом, на уровне аналитики статьи движения полуфабрикатов могут быть обобщены программой и представлены в «Ведомости движения полуфабрикатов»; либо же будут открыты две оборотно-сальдовые ведомости по счетам 21 и БР.21, что менее удобно. Попутно решается проблема слабого контроля забракованных изделий, поскольку счет 28 не предназначен для фиксации количества брака и его реального местонахождения.

Возвращаясь к первым двум разновидностям полуфабрикатного варианта, в рамках которых указанная автоматическая выгрузка возможна, отметим, что они идеально подходят для алгоритмизации учетных процессов, ибо в отличие от бесполуфабрикатного варианта, автоматизация которого ведет к отказу от применения долей участия цехов и завышению внутривзаводского оборота, прямая и «котловая» разновидности остаются неизменными. При этом разница в объектах учета затрат и необходимость распределения «котлов», не влияет на общие для обоих вариантов алгоритмы, то есть для программистов это один вариант.

Между тем для целей бухгалтерского контроля факт наличия «котлов» принципиален, и потому прямая разновидность полуфабрикатного варианта предпочтительней «котловой» разновидности, ибо широкое применение номенклатурных групп оставляет возможности для хищений и сокрытия непроизводительных потерь даже в рамках полуфабрикатного варианта.

Например, если цех произвел за месяц 210 единиц полуфабриката, а в документах на выработку указано 185 единиц, система контроля не сможет увязать возникший перерасход с конкретным видом полуфабриката, ибо отклонения получаются достоверными только по группе в целом. Так, согласно *табл. 3* наблюдается перерасход по полуфабрикату «А» на 13,51%, что превышает уровень существенности. Номенклатурная же группа сводит это отклонение к 2,78%, что занижает показатель существенности. Кроме того, коэффициент распределения 1,0278 имеет положительное значение, что обуславливает перерасход по всем позициям на 2,78%, в то время как по отдельным позициям может быть и экономия. В этом случае заключительный контроль выхолщивается еще больше.

Таким образом, автор делает вывод о необходимости разукрупнения номенклатурных групп, в том числе однородных по составу, ибо однородность обеспечивает приемлемую степень точности

получаемой себестоимости⁶, но не обеспечивает должного качества контроля. Так, номенклатурная группа, состоящая не из пяти, а только из двух полуфабрикатов («А» и «Б»), показывает итоговое отклонение почти в 5%, сигнализируя о существенных диспропорциях. И наоборот, укрупнение номенклатурных групп способствует созданию на научной основе организованной системы хищений, издержки на содержание которой компенсируются путем их заложения в себестоимость групповых позиций, при этом хищения тем вероятней, чем крупнее номенклатурные группы в аналитике 20 счета.

К сожалению, применение номенклатурных групп распространено в учетной практике предприятий, ибо оно снижает трудоемкость ведения учета, а значит, ускоряет составление отчетности. В результате такого выхолщивания возникает неизбежный перекосяк в теории и на практике в сторону замещения бухгалтерского контроля бюджетным, хотя бюджетный и бухгалтерский контроль предназначены для решения разных задач: первый нацелен на постатейное выявление бюджетных отклонений, второй – на обеспечение достоверности фактических данных, обуславливающих отклонения. Поэтому замена одного другим ведет к отказу от бухгалтерского контроля и усилению зависимости отклонений от руководителей центров финансовой ответственности, при этом ведомость сводного учета, которая могла бы обеспечить собственника достоверными данными об эффективности работы подразделений, при наличии «котлов» становится недостаточно детализированной (*табл. 4*). И хотя в сравнении со сводной ведомостью для бесполуфабрикатного варианта (*табл. 3*) такая ведомость позволяет контролировать величины НЗП, брака и выпуска по цехам, а не по предприятию в целом, наличие номенклатурных групп ведет к негативным явлениям, описанным ранее в рамках учета затрат по «котловому» признаку.

⁶ В условиях «котлового» учета на достоверность распределения и, соответственно, себестоимости влияет также качество нормативно-плановых показателей и полнота учета фактических затрат. Указанные условия действительны только в отсутствие неучтенного выпуска, обнаружению которого «котловой» учет препятствует.

Для достижения полноценного контроля за деятельностью подразделений необходимо применять прямую разновидность полуфабрикатного варианта. В этом случае информация сводной ведомости не оказывается «избыточной, а потому не востребованной управленцами» [11, с. 58], поскольку распространенные учетные программы, такие как «1С: Бухгалтерия предприятия 8» или «1С: УПП 8» даже в базовых версиях позволяют выстраивать иерархию объектов учета, каждый уровень которой можно отобразить в сводной ведомости в разрезе статей. Таким образом, детализированная учетная информация становится фундаментом для отображения укрупненных позиций, при этом недостатки, присущие «котловому» подходу, исчезают, а контроль усиливается за счет возможности перехода на более детализированный уровень, чего «котловой» учет лишен по определению.

Речь, таким образом, следует вести не об избыточности получаемой информации, а о повышении трудоемкости в рамках прямого полуфабрикатного варианта, что выражается в увеличении объемов документооборота и справочных данных программы и, в свою очередь, обуславливает необходимость увеличения мощности вычислительной техники. Заметим, что развитие компьютерной техники вкупе с развитием технологий ввода информации на основе штрих-кодирования и выгрузки данных сглаживают остроту указанной проблемы.

В отличие от учета затрат по прямому признаку, рассмотренному в начале статьи, прямая разновидность полуфабрикатного варианта предполагает наличие гетерогенного или гомогенного производства, что ведет к дополнительной проблеме, связанной с добавлением отклонений предшествующих цехов к отклонениям цехов последующих. В результате этого отклонения последнего цеха по выпущенной продукции представляют собой свернутый итог всех перерасходов и экономий, допущенных за месяц цехами. Это затрудняет осуществление бухгалтерского контроля за результатами деятельности производственных подразделений и ведет к

необходимости дополнительной (внесистемной) обработки учетной информации.

В этой связи А.А. Додонов в 1981 г. предложил отображать отклонения, возникшие в результате текущей деятельности цеха и деятельности сторонних подразделений, отдельно – на субсчетах к счету выпуска производственных подразделений [7, с. 309]. По той же причине С.А. Стуков в 1988 г. считал возможным доведение отклонений сразу до готовой продукции, чтобы «перерасход, допущенный в предыдущем подразделении, не ухудшал показатели работы последующего, а в свою очередь экономия... не облегчала жизнь последующего подразделения» [12, с. 58]. Однако унификация полуфабрикатов затрудняет увязку отклонений с видами готовых изделий, поэтому в базовые алгоритмы подобная идея заложена быть не может. Таким образом, идея А.А. Додонова заслуживает пристального внимания, с той разницей, что отклонения должны отражаться не на субсчете, а в аналитике счетов, легко формируемой в условиях автоматизации (*табл. 5*).

Приведенные в *табл. 5* учетные записи формируются при соблюдении следующих условий: во-первых, учет выпуска и заделов НЗП в программе ведется в разрезе статей, а не свернуто, как это делается в существующих базовых версиях 1С. Для этого нормативная или плановая себестоимость по каждому наименованию вводится в справочник не одной суммой, а по статьям, что позволит вести учет выпуска, как свернуто – с отображением одной суммы по проводке, так и развернуто – с отображением постатейных значений в закладке регистра бухгалтерских проводок. Таким образом балансовое уравнение затрат, которое в программах применяется по каждому объекту учета, можно будет использовать для каждой статьи затрат каждого объекта учета. Во-вторых, модификация справочника дает возможность применения сразу двух форматов сводного регистра: обычной оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 (*табл. 4*) с обобщенными значениями выпуска и заделов

НЗП и развернутой сводной ведомости, в которой не только затраты на производство, но также затраты на выпуск и НЗП формируются по статьям. Обычный формат позволяет организовать контроль за движением полуфабрикатов в цехах, развернутый – анализировать влияние отклонений, в том числе входящих, непосредственно на выпуск цеха (табл. 6) [7, с. 283].

Получаемые с полуфабрикатами отклонения могут разлагаться системным образом на составляющие. Так, входящее отклонение 2 500 руб. (табл. 6) может разлагаться как отклонение по полуфабрикатам, потребленным по норме согласно лимитно-заборным картам и сверх норм согласно сигнальным документам. В этом случае развернутый формат сводной ведомости будет еще более детализирован. Автор статьи полагает, что таким образом можно разложить и другие входящие отклонения без учета специфики статей затрат, формирующих себестоимость потребленного полуфабриката.

В условиях автоматизации ведомость сводного учета может быть сформирована по различным параметрам, то есть выборочно – по производственным подразделениям, объектам учета, статьям затрат, отклонениям, а также по сочетаниям указанных параметров. С учетом возможности установления иерархии для всех уровней аналитики, а также выгрузки цеховых данных в модуль бухгалтерского учета, освобождающей учетных работников от выполнения дублирующих операций, формирование развернутой сводной ведомости для целей контроля представляется оправданным, несмотря на ее перегруженность различными показателями. Более того, существующие тенденции в развитии производственного учета указывают на то, что формат сводной ведомости будет только усложняться в связи с появлением передовых методов учета затрат. По этой причине развитие средств представления учетной информации невозможно вне запросного режима, позволяющего группировать объекты со значительными отклонениями. Таким образом, контрольная функция бухгалтерии в отношении

деятельности цехов начинается с ведения детализированного учета затрат и заканчивается формированием в запросном режиме перечня подразделений и объектов учета со значимыми отклонениями и предоставлением этой информации аналитическим службам.

Заметим, что идея заключительного бухгалтерского контроля за деятельностью цехов и других производственных подразделений не является новой для отечественной науки, так как еще в 1981 г. профессор А.А. Додонов опубликовал учебник для ВУЗов [7], в котором вопросы формирования свода затрат в увязке с контрольными возможностями бухгалтерии и вариантами организации производственного учета освещались более чем подробно. Однако в те годы на предприятиях господствовала «котловая» разновидность бесполуфабрикатного варианта, не позволявшая осуществлять контроль производственной деятельности цехов, по причине чего идеи А.А. Додонина развития так и не получили. Сегодня бесполуфабрикатный вариант стал экзотикой, а потенциал учетных программ увеличился многократно, поэтому бухгалтерский контроль неизбежно реализуется на предприятиях. В то же время учебники, посвященные тематике производственного учета, не содержат даже параграфа по указанной теме, то есть студенты профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» не могут в полной мере получить требуемые знания. Автор статьи сознательно делает упор на учебной литературе, поскольку отказ от бухгалтерского контроля ведет к значительным изменениям в самом учете, а значит, описание взаимосвязей между учетом и контролем должно иметь место. Что касается научной новизны, предложенной автором, то она имеет сугубо прикладной характер и представляет интерес для собственников, желающих восстановить или усовершенствовать бухгалтерский контроль по той причине, что одной оперативной информации, получаемой от ответственных лиц, оказывается недостаточно для управления, тем более в государстве, в котором уважение к собственности не подкреплено культурой ее приобретения.

Таблица 1**Ведомость сводного учета в условиях формирования «котлов» (значения условны)****Table 1****The combined accounting statement in the case of the Boiler accounting method: Conditional values**

| Аналитика 20 счета | Сальдо на начало месяца | | Оборот за месяц | | Сальдо на конец месяца | |
|----------------------------------|-------------------------|----------|-----------------|------------|------------------------|----------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Цех | 15 | – | 425 | 425 | 15 | – |
| Номенклатурная группа 1, всего | 10 | – | 225 | 225 | 10 | – |
| В том числе: | | | | | | |
| – материалы (по нормам) | – | – | 100 | 0 | – | – |
| – материалы (отклонения) | – | – | 20 | 0 | – | – |
| – трудовые затраты (по нормам) | – | – | 60 | 0 | – | – |
| – трудовые затраты (отклонения) | – | – | 10 | 0 | – | – |
| – косвенные расходы | – | – | 35 | 0 | – | – |
| – затраты на выпуск группы брака | – | – | 0 | 5 | – | – |
| – затраты на выпуск группы ГП | – | – | 0 | 220 | – | – |
| Номенклатурная группа 2, всего | 5 | – | 200 | 200 | 5 | – |
| В том числе: | | | | | | |
| – материалы (по нормам) | – | – | 72 | 0 | – | – |
| – материалы (отклонения) | – | – | 8 | 0 | – | – |
| ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... |
| Итого... | 15 | – | 425 | 425 | 15 | – |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Ведомость сводного учета для автоматизированной разновидности бесполуфабрикатного варианта (значения условны)****Table 2****The combined accounting statement in the case of the automated version of no-semi-finished-product accounting method: Conditional values**

| Аналитика 20 счета | Сальдо на начало месяца | | Оборот за месяц | | Сальдо на конец месяца | |
|------------------------------------------|-------------------------|----------|-----------------|------------|------------------------|----------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Цех 1 (субсчет 20.1) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа | – | – | 200 | 200 | – | – |
| Материальные затраты | – | – | 200 | 200 | – | – |
| Цех 2 (субсчет 20.2) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа | – | – | 38 | 38 | – | – |
| Затраты на обработку | – | – | 38 | 38 | – | – |
| Цех 3 (субсчет 20.3) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа | – | – | 36 | 36 | – | – |
| Затраты на сборку | – | – | 36 | 36 | – | – |
| Несуществующий цех (субсчет 20.4) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа | 15 | – | 274 | 274 | 15 | – |
| Материальные затраты | – | – | 200 | 0 | – | – |
| Затраты на обработку | – | – | 38 | 0 | – | – |
| Затраты на сборку | – | – | 36 | 0 | – | – |
| Затраты на выпуск группы брака | – | – | 0 | 36 | – | – |
| Затраты на выпуск группы ГП | – | – | 0 | 238 | – | – |
| Итого... | 15 | – | 548 | 548 | 15 | – |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3

Сопоставление контрольных возможностей полуфабрикатного варианта в условиях учета затрат по видам полуфабрикатов и по номенклатурным группам

Table 3

Comparison of check options in the semi-finished-product accounting method provided costs are recognized by type of semi-finished products and item groups

| Виды полуфабрикатов | Объем выпуска, ед. | | Нормы расхода на 1 ед., руб. | Затраты на выпуск, руб. | | Распределение затрат | | Отклонение | |
|---------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|------------------------------|-------------------------|---------------|---------------------------|-------------------------|--------------|-------------|
| | по факту | учтено по документам | | по факту | по норме | Коэффициент распределения | Результат распределения | руб. | % |
| Учет фактических затрат по видам полуфабрикатов | | | | | | | | | |
| А | 210 | 185 | 50 | 10 500 | 9 250 | – | – | 1 250 | 13,51 |
| Б | 420 | 420 | 40 | 16 800 | 16 800 | – | – | 0 | 0 |
| В | 110 | 110 | 45 | 4 950 | 4 950 | – | – | 0 | 0 |
| Г | 80 | 80 | 55 | 4 400 | 4 400 | – | – | 0 | 0 |
| Д | 240 | 240 | 40 | 9 600 | 9 600 | – | – | 0 | 0 |
| Итого... | 1 060 | 1 035 | – | 46 250 | 45 000 | – | – | 1 250 | 2,78 |
| Учет фактических затрат по номенклатурным группам («котлам») | | | | | | | | | |
| А | 210 | 185 | 50 | 46 250 | 9 250 | 1,0278 | 9 506,94 | 256,94 | 2,78 |
| Б | 420 | 420 | 40 | 16 800 | 16 800 | – | 17 266,67 | 466,67 | 2,78 |
| В | 110 | 110 | 45 | 4 950 | 4 950 | – | 5 087,5 | 137,5 | 2,78 |
| Г | 80 | 80 | 55 | 4 400 | 4 400 | – | 4 522,22 | 122,22 | 2,78 |
| Д | 240 | 240 | 40 | 9 600 | 9 600 | – | 9 866,67 | 266,67 | 2,78 |
| Итого... | 1 060 | 1 035 | – | 46 250 | 45 000 | 1,0278 | 46 250 | 1 250 | 2,78 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Ведомость сводного учета для «котловой» разновидности полуфабрикатного варианта (значения условны)

Table 4

The combined accounting statement in the case of boiler accounting as part of the semi-finished-product accounting method: Conditional values

| Аналитика 20 счета | Сальдо на начало месяца | | Оборот за месяц | | Сальдо на конец месяца | |
|------------------------------------|-------------------------|--------|-----------------|------------|------------------------|--------|
| | дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| Цех 1 (субсчет 20.1) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа, всего | 3 | – | 200 | 200 | 3 | – |
| В том числе: | | | | | | |
| – материальные затраты | – | – | 200 | 0 | – | – |
| – затраты на выпуск группы брака | – | – | 0 | 10 | – | – |
| – затраты на выпуск группы ПФ | – | – | 0 | 190 | – | – |
| Цех 2 (субсчет 20.2) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа, всего | 12 | – | 228 | 228 | 12 | – |
| В том числе: | | | | | | |
| – собственные полуфабрикаты | – | – | 190 | 0 | – | – |
| – затраты на обработку | – | – | 38 | 0 | – | – |
| – затраты на выпуск группы брака | – | – | 0 | 12 | – | – |
| – затраты на выпуск группы ПФ | – | – | 0 | 216 | – | – |
| Цех 3 (субсчет 20.3) | | | | | | |
| Общая номенклатурная группа | 0 | – | 252 | 252 | 0 | – |
| В том числе: | | | | | | |
| – собственные полуфабрикаты | – | – | 216 | 0 | – | – |
| – затраты на сборку | – | – | 36 | 0 | – | – |
| – затраты на выпуск группы брака | – | – | 0 | 14 | – | – |
| – затраты на выпуск группы ГП | – | – | 0 | 238 | – | – |
| Итого... | 15 | – | 680 | 680 | 15 | – |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5

Система учетных записей в рамках прямой разновидности полуфабрикатного варианта с детализированным отражением отклонений каждого цеха в аналитике счетов

Table 5

The set of accounting records as part of the direct type of the semi-finished-product accounting method and itemized variance recognized through analytical figures per each shop

| Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов | | Сумма, руб. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|----------|-------------|
| | дебет | кредит | |
| Хозяйственные операции, отражаемые в течение месяца | | | |
| Отражен выпуск цеха №1 по нормативной себестоимости (10 ед. * 5 000 руб.) | 21.1 | 20.1 | 50 000 |
| Полуфабрикаты переданы из цеха № 1 в цех № 2 по нормативной себестоимости (5 ед. * 5 000 руб.) | 20.2 | 21.1 | 25 000 |
| Отражены собственные затраты цеха № 2 по норме | 20.2 | 10 и др. | 35 000 |
| Отражены отклонения от норм, учтенные в цехе № 2 | 20.2 | 10 и др. | 5 000 |
| Отражен выпуск готовой продукции цеха № 2 по нормативной себестоимости (5 ед. * 12 000 руб.) | 43 | 20.2 | 60 000 |
| Готовая продукция списана в результате продажи по нормативной себестоимости (4 ед. * 12 000 руб.) | 90.2 | 43 | 48 000 |
| Хозяйственные операции, отражаемые по итогам месяца | | | |
| Определены и списаны отклонения фактических затрат цеха № 1 от нормативных (55 000 руб. – 50 000 руб.) | 21.1 | 20.1 | 5 000 |
| Списаны отклонения цеха № 1 на затраты цеха № 2 пропорционально количеству переданных полуфабрикатов (5 ед. : 10 ед. * 5 000 руб.) | 20.2 | 21.1 | 2 500 |
| Определено и списано на выпуск отклонение по потребленным в цехе № 2 полуфабрикатам | 43 | 20.2 | 2 500 |
| Списано на выпуск отклонение в части собственных затрат цеха №2 | 43 | 20.2 | 5 000 |
| Определены и списаны отклонения по проданной готовой продукции: | | | |
| – цеха № 1 (4 ед. : 5 ед. * 2 500 руб.) | 90.2 | 43 | 2 000 |
| – цеха № 2 (4 ед. : 5 ед. * 5 000 руб.) | 90.2 | 43 | 4 000 |

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6

Развернутый формат ведомости сводного учета для полуфабрикатного варианта на примере статьи «Материальные затраты», руб.

Table 6

The extended form of the combined accounting statement in the case of the semi-finished-product accounting method: Evidence from *Tangible Costs*, RUB

| Аналитика 20 счета | НЗП на начало месяца | Дебет | | | | Кредит | | | | НЗП на конец месяца |
|--------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------------------------|---------------------------|-------------|-----------------|----------------|--------------|---------------|------------------|---------------------|
| | | Стоимость полученных полуфабрикатов | Собственные затраты цехов | Излишки НЗП | Итого по дебету | Цеховой выпуск | Выпуск брака | Недостачи НЗП | Итого по кредиту | |
| Полуфабрикат № 2, всего | 8 000 | 27 500 | 40 000 | 0 | 75 500 | 67 400 | 0 | 0 | 67 400 | 8 100 |
| В том числе: | | | | | | | | | | |
| – материальные затраты (по норме) | 7 000 | 25 000 | 35 000 | 0 | 67 000 | 60 000 | 0 | 0 | 60 000 | 7 000 |
| – материальные затраты (отклонения по полуфабрикатам потребленным) | 300 | 2 500 | 0 | 0 | 2 800 | 2 500 | 0 | 0 | 2 500 | 300 |
| – материальные затраты (отклонения цеха) | 700 | 0 | 5 000 | 0 | 5 700 | 5 000 | 0 | 0 | 5 000 | 700 |
| – материальные затраты (изменения норм) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | -100 | 0 | 0 | -100 | 100 |

Источник: авторская разработка

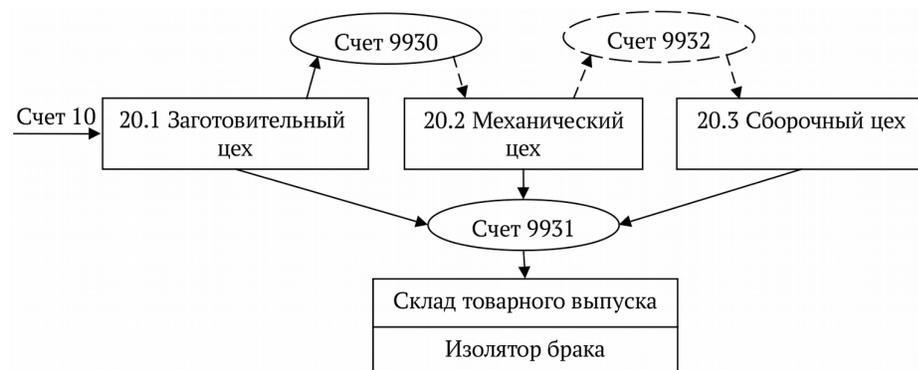
Source: Authoring

Рисунок 1

Организация бесполуфабрикатного варианта в сочетании с забалансовым учетом полуфабрикатов на Харьковском тракторном заводе (1950–1980 гг.)

Figure 1

The no-semi-finished-product accounting procedure in combination with the off-balance sheet accounting for semi-finished products as adopted at the Kharkov Tractor Plant, 1950–1980



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2010. 570 с.
2. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. 576 с.
3. *Врублевский Н.Д.* Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 376 с.
4. *Керимов В.Э.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: Дашков и Ко, 2012. 484 с.
5. *Кондраков Н.П., Иванова М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 2012. 352 с.
6. *Додонов А.А.* Бухгалтерский учет и управление производством. М.: Контроллинг, 1993. 264 с.
7. *Додонов А.А.* Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981. 472 с.
8. *Безруких П.С.* Учет и калькулирование себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974. 320 с.
9. *Розенцафт М.Д., Левин В.С.* Контроль за движением полуфабрикатов в производстве // Бухгалтерский учет. 1980. № 2. С. 24–25.
10. *Быкадоров Н.А.* Нормативный метод учета и калькулирования продукции. М.: Финансы, 1974. 152 с.
11. *Мизиковский Е.А.* Производственный учет. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. 272 с.
12. *Стуков С.А.* Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988. 223 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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 FORMATION OF COMBINED ACCOUNTING INDICATORS AND CONTROL OF PRODUCTION COSTS

Il'ya V. BAGAEV

Institute of Economics, Management and Law, Naberezhnye Chelny, Republic of Tatarstan, Russian Federation
iluhin79@mail.ru
ORCID: not available

Article history:

Received 5 August 2014
Received in revised form
15 September 2014
Accepted 7 December 2014
Available online
14 December 2018

JEL classification: M11, M40,
M41

Keywords: 'boiler' accounting
method, combined statement,
semi-finished version, non-
semi-finished-product version,
off-balance sheet accounting,
fiscal control, accounting
control

Abstract

Subject As long as the production cost accounting process gets automated, accounting control is called to provide the corporate owner with reliable information about the performance of production shops. However, accounting control fails to have a proper effect as opposed to itemized analytical accounting for production costs since reports of shop workers cannot be verified then. Meanwhile, educational and scientific literature fails to describe how accounting and checking functions should correlation. This complicates the training of specialists in cost accounting and costing.

Objectives The research is to discern the relation between production accounting options and capabilities for accounting control at the corporate level.

Methods The research employs the abstraction-logic and specialized methods.

Results I suggest relying items of semi-finished products as additional analytical figures supplementing Account 21. I also provide the rationale for keeping the off-balance sheet accounting for semi-finished-products rejected.

Conclusions and Relevance Key conclusions may prove useful to make training manuals and guides for higher schools, improve accounting control at the corporate level and conduct further research on accounting and production cost control.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2014

Please cite this article as: Bagaev I.V. The Formation of Combined Accounting Indicators and Control of Production Costs. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 12, pp. 1435–1451.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.12.1435>

Acknowledgments

This article was adapted from the materials published in the journal *Economic Analysis: Theory and Practice*, January 2015, vol. 14, iss. 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-pokazateley-svodnogo-ucheta-i-kontrol-zatrat-na-proizvodstvo-1> (In Russ.)

I express my gratitude to Afanasii A. DODONOV, Doctor of Economics, Professor, whose works elucidating the unbiased development of production accounting and the potential of contemporary accounting programs underlie this article.

References

1. Vakhrushina M.A. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, Omega-L Publ., 2010, 570 p.
2. Ivashkevich V.B. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2011, 576 p.
3. Vrublevskii N.D. *Upravlencheskii uchet izderzhkek proizvodstva i sebestoimosti produktsii v otraslyakh ekonomiki* [Management accounting for production costs and costing in sectors of the economy]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2004, 376 p.

4. Kerimov V.E. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, Dashkov i Ko Publ., 2012, 484 p.
5. Kondrakov N.P., Ivanova M.A. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet* [Management accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012, 352 p.
6. Dodonov A.A. *Bukhgalterskii uchet i upravlenie proizvodstvom* [Accounting and production management]. Moscow, Kontrolling Publ., 1993, 264 p.
7. Dodonov A.A. *Bukhgalterskii uchet v promyshlennosti s osnovami ucheta v sisteme bytovogo obsluzhivaniya* [Accounting in the manufacturing sector with accounting principles for domestic services]. Moscow, Legkaya i pishchevaya promyshlennost' Publ., 1981, 472 p.
8. Bezrukikh P.S. *Uchet i kal'kulirovanie sebestoimosti produktsii* [Production cost accounting and costing]. Moscow, Finansy Publ., 1974, 320 p.
9. Rozenzaft M.D., Levin V.S. [Control of semi-finished product flows in the production process]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1980, no. 2, pp. 24–25. (In Russ.)
10. Bykadorov N.A. *Normativnyi metod ucheta i kal'kulirovaniya produktsii* [The statutory method for accounting and product costing]. Moscow, Finansy Publ., 1974, 152 p.
11. Mizikovskii E.A. *Proizvodstvennyi uchet* [Production accounting]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2010, 272 p.
12. Stukov S.A. *Sistema proizvodstvennogo ucheta i kontrolya* [The system of production accounting and control]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1988, 223 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author 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.