

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И СОДЕРЖАНИЕ

© 2013 П.В. Лапшин

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматривается подход к содержанию производственного учета, основанный на зарубежном опыте и классических концепциях. Дано определение производственного учета, характерное для современного этапа развития.

Ключевые слова: основы производства, управление, производственный учет, показатели, характеристика понятий.

Информационная система играет главную роль в процессе принятия решений. На практике всегда возникает проблема разработки такой модели производственного учета, которая позволила бы сформировать оптимальную информационную систему для эффективного управления производственной деятельностью и снижения издержек производства. Поэтому вопросы теории методологии, методики и организации производственного учета являются предметом исследования многих ученых на протяжении уже нескольких столетий.

Теоретические основы производства начиная с XVIII в. рассматриваются экономистами в сочетании с разными направлениями экономических исследований. Такой симбиоз теоретического и методологического аппарата привел к глубоким исследованиям в области: промышленного воспроизводства капитала; строения и формирования бухгалтерского баланса, отражающего фазы движения капитала; корпоративных форм управления и формирования сбалансированной системы показателей, центральным звеном которой являются показатели производства; цикличности развития производственных процессов, содержания его стадий и отражения в системе бухгалтерского и управленческого учета и др.

Учетная наука в настоящее время заинтересована в интеграции с названными направлениями, поскольку цель учетных систем - формирование информации для пользователя. Внутренние пользователи (собственники, менеджеры и др.) имеют профессиональный интерес к такой информации, так как без нее невозможно принятие эффективных управленческих решений.

Обоснование направлений совершенствования учетно-аналитического обеспечения управ-

ления производственными процессами берет свое начало в классических экономических теориях экономистов, которые позволяют объяснить ключевые показатели процесса производства, влияние на них различных факторов и условий. Обширные области производства, которых касаются классические теории, можно сгруппировать в три основных направления.

Первое направление касается исследований свободной конкуренции. Здесь особенно зарекомендовала себя английская классическая научная школа. Работы Адама Смита и Давида Рикардо дают возможность осознать основные движущие силы, оказывающие влияние на промышленные сообщества. А. Смит определяет рыночную и естественную цену товара, раскрывает сущность собственной концепции прибыли, дает четкое определение понятия общей нормы прибыли. Его книга "Богатство народов" знаменита объяснением меновой стоимости. В ней он также раскрывает основные причины, которые возникают из природы использования труда и капитала, "которые могут объяснить постоянные неравенства ставок заработной платы и норм прибыли"¹.

Попытки дать состоятельное и разумное решение проблемы определения нормы прибыли А. Смитом получили свое продолжение в трудах Д. Рикардо. В работе "О принципах политической экономии и налогового обложения" (1817) Рикардо во многом обобщает учение Смита в части концепции естественной и рыночной цен и выдвигает важную идею о распределении дохода, пытаясь упростить проблему распределения.

Теории английских экономистов критически рассматривались К. Марксом. К. Маркс считал трудовую теорию стоимости Д. Рикардо мощным

инструментом политической экономии, полагая, что “закон стоимости” требует модификации. Цену, включающую в себя общую норму прибыли, Маркс называл в своих работах “ценой производства”, сопоставляя ее с ценой, которую А. Смит называл естественной ценой Д. Рикардо - ценой производства или издержками производства.

Второе направление классических теорий можно охарактеризовать как теории товарного моделирования. Различные технические условия производства, жизнеспособность производимого продукта - товара, возможности спроса и предложения положены в основу теоретических направлений, раскрывающих однитоварную модель, двухтоварную модель, модели с неограниченным числом товаров. Здесь следует отметить работы по экономическому анализу Пьеро Сраффы, Джона фон Неймана. В основу многих методических разработок производственных систем взяты известные науке: концепция подсистем Сраффы, концепция вертикально интегрированной отрасли Пазинетти, теоретические исследования выбора метода производства и критериев минимизации издержек Вевелла, Тозера и фон Боргкевича. Можно продолжить список известных имен авторов, в работах которых использовались классические подходы к теории стоимости и распределения.

Третьим направлением в классических теориях можно выделить теории капитала, его распределения. Важным звеном этого направления является учение Василия Леонтьева, его метод анализа “затраты - выпуск”. Рассматривая экономику как кругооборот, В. Леонтьев проводит различие между “затратными благами” и “благами дохода”, т.е. между затратами и благами, удовлетворяющими конечный спрос. Он считает, что процесс производства - это тройной набор технологических коэффициентов, коэффициентов производительности, коэффициентов распределения. Разработанный им в 1930-1940-х гг. метод “затраты - выпуск”, охарактеризованный как адаптация неоклассической теории общего равновесия к эмпирическому изучению количественной взаимозависимости между взаимосвязанными видами экономической деятельности, экономически обосновывает понятие кругооборота.

Обращаясь к немецкой классической школе балансоведения начала XX в., можно отметить, что кругооборот является движущим фактором теории воспроизводства капитала. Дина-

мические балансы, разработанные Ойгеном Шмаленбахом, его последователями, имеют огромную теоретическую и практическую ценность, поскольку увязаны с процессом производства, его стадиями: заготовления товарно-материальных ценностей, используемых в производстве; производственной стадией; стадией реализации или продаж произведенной продукции. Замкнутая кругооборотом система бухгалтерских счетов, используемых для формирования информации о процессе производства и получения прибыли от продаж произведенной продукции, является основой для детализации и систематизации информации о процессе производства любого предприятия.

Динамическая теория, при помощи которой баланс был представлен в роли “счета разграничения периодов” и назван “потенциалом организации”, позволила определить в качестве активов: издержки, которые еще не являются доходами; затраты, которые еще не являются поступлениями; доходы, которые еще не являются расходами, и доходы, которые еще не стали поступлениями, а в качестве пассивов: расходы, которые еще не являются издержками; поступления, которые еще не являются издержками; расходы, которые еще не являются доходами, и поступления, которые еще не являются доходами. Примечательно, что получение финансового результата Шмаленбахом тесно связывалось с выручкой от реализации. В общепризнанных в настоящее время основах бухгалтерского учета это соответствует принципу реализации, а в теориях производства - третьей стадии цикла воспроизводства промышленного капитала - стадии продаж продукции.

Ф. Шмидт, являясь автором органической балансовой теории, рассматривал годовую отчетность с общеэкономической точки зрения, каждая организация “как клетка” была вписана им в организм рыночного хозяйства. Такая позиция обосновывает цель сохранения экономического потенциала организаций, с одной стороны, и раскрывает главную идею органической балансовой теории - с другой. Эта идея заключена в том, что при повышении цен на находящиеся в распоряжении организации имущества часть прибыли необходимо использовать для поддержания ее потенциала на прежнем уровне. Если повышение цен не учитывать, то полученная прибыль будет частично состоять из обусловленной инфляцией фиктивной прибыли.

Историческое наследие, на котором строят свои теории современные ученые, сыграло весомую роль в определении новых научных направлений в области учета и анализа производства. Восприятие управленческого учета как системы формирования и калькулирования себестоимости продукции, определения маржинального дохода (прибыли) много дискутируется в современных экономических изданиях. Отдельные авторы склоняются к той позиции, что названные сферы управленческого учета имеют большее отношение к производственному учету как виду или подсистеме управленческого учета, происходит отождествление понятий “управленческий” и “производственный” учет. Исторически сложилось, что производственный учет (его разновидность - учет, основанный на принципах хозяйственного расчета) является предшественником управленческого учета. Основная цель производственного учета - определение затрат на производство. Объектами производственного учета являются учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам затрат и центрам ответственности. Производственный учет дает информацию для расчета себестоимости единицы продукции, приходящейся на нее прибыли, а также уровня рентабельности.

Под термином “управленческий учет” часто понимается учет и контроль затрат и доходов, связанных с основной деятельностью. В связи с этим между терминами “учет затрат” (издержек) и “управленческий учет” практически ставится знак равенства. Такой подход может быть приемлем для мелких предприятий. На средних и крупных предприятиях круг проблем, которые решаются с помощью управленческого учета, значительно шире, как и само понятие “издержки”. Следует отметить, что учет и анализ издержек с целью их снижения и оптимизации является простейшей формой организации управления коммерческой структурой. В настоящее время следует руководствоваться требованиями финансовой и налоговой оптимизации деятельности, учитывать особенности технологии производства, которые, как правило, влияют на формирование конечного результата и на организацию производственного учета.

Следовательно, производственный учет более тесно связан с функциональными процессами на предприятии, с оценкой деятельности подразделений, оценкой рентабельности видов деятельности, чем управленческий учет.

Существенным моментом в развитии теории производственного учета и, соответственно, управленческого учета стало четкое обоснование принципа “разной себестоимости для различных случаев”, поскольку было установлено, что предприятие при расчетах используют данные по определенным направлениям:

- определение себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли;
- для принятия решений и планирования;
- для контроля и регулирования.

К. Друри² в своей книге пишет: “...следует понимать различие между производственным и управленческим учетом”. По его мнению, в системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости материально-производственных запасов, что отвечает требованиям внешней отчетности, в то время как задачей управленческого учета является подготовка соответствующей информации для должностных лиц внутри организации (предприятия), которая необходима им для принятия правильных решений. К. Друри под производственным учетом понимает “сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции”. Он считает, что “управленческий учет - это процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, контроль и регулирование”.

Американцы Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер отмечают, что система управленческого учета существует для внутренних потребителей, измеряет и обрабатывает финансовую и другую информацию, которая помогает менеджерам в достижении целей организации³. Они считают, что управленческий и производственный учет, или, иначе, учет затрат, практически неотличимы, и дают следующее определение управленческому учету: “...это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами”. Главная цель производственного учета, по мнению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, это калькулирование себестоимости продукции и услуг. Информация производственного учета используется менеджерами, например, для установления продажных цен, оценки запасов, исчисления прибыли. Такого рода информация поступает как к внутренним, так и к внешним пользователям. По их

мнению, если смотреть с этих позиций, то можно сказать, что производственный учет - это управленческий учет плюс какая-то часть информации финансового учета.

Следует согласиться с мнениями отечественных и зарубежных ученых, что "производственный учет" более точно очерчивает тот спектр

учетной информации, которая необходима для управления производством.

В западных системах оперативного учета, во многом созвучного с российским управленческим, а точнее, с производственным учетом, существуют свои специфические понятия. А. Апчерч, К. Друри, Д. Ханц, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фо-

Характеристика основных понятий системы производственного учета

Понятие	Пример хозяйственной операции, объясняющий содержание понятия	Влияние хозяйственной операции на изменение статей баланса
1. Поступления, но не выручка	Оплата задолженности за поставленную продукцию	(-) Дебиторской задолженности (+) Денежных средств
	Поступившие авансы	(+) Денежных средств (+) Кредиторской задолженности
2. Поступления, выручка	Реализация товаров за наличный расчет	Приток денежных средств
3. Выручка, но не поступления	Реализация с отсрочкой платежа	(+) Дебиторской задолженности
	Реализация в счет взаимозачетов с кредиторами	(-) Кредиторской задолженности
4. Выручка, но не доход	Реализация готовой продукции со склада по учетной цене	Выручка
5. Выручка, доход	Реализация готовой продукции по учетной цене	Выручка
6. Доход, но не выручка	Производство и сдача на склад готовой продукции	Доход
7. Доход, но не произведенная продукция	Арендные платежи за временно неиспользуемое оборудование	Непроизводственные доходы
	Продажа излишнего оборудования	Прочие доходы
	Возврат излишне уплаченного налога	Доходы прошлых периодов
8. Доход, произведенная продукция	Производство и реализация готовой продукции	Основной доход
	Производство и сдача на склад готовой продукции	Измененный доход
9. Произведенная продукция, но не доход	Использование собственного патента в целях производства	Дополнительный доход
10. Выплаты, но не расходы	Оплата задолженности поставщику	(-) Кредиторской задолженности (-) Денежных средств
	Сделанная предоплата	(-) Денежных средств (+) Дебиторской задолженности
11. Выплаты, расходы	Покупка за наличный расчет	(-) Денежных средств
12. Расходы, но не выплаты	Покупка с отсрочкой платежа	(+) Кредиторской задолженности
	Покупка в счет взаимозачетов с дебиторами	(+) Дебиторской задолженности
13. Расходы, но не затраты	Выплата прибыли акционерам	Расходы
	Покупка материалов и передача на склад	Расходы
14. Затраты, расходы	Покупка материалов и передача в производство	Расходы
	Выплата процентов банку	Расходы
15. Затраты, но не расходы	Передача материалов со склада в производство	Затраты
	Образование резервов	Затраты
16. Затраты, но не издержки	Пожертвования	Непроизводственные затраты
	Списание оборудования из-за пожара	Внеплановые затраты
	Доначисление налогов по акту	Затраты прошлых периодов
17. Затраты, издержки	Потребление материалов	Основные издержки
	Начисление амортизации	Измененные издержки
18. Издержки, но не затраты	Вознаграждение менеджера	Дополнительные издержки
	Калькуляционные проценты на собственный капитал	

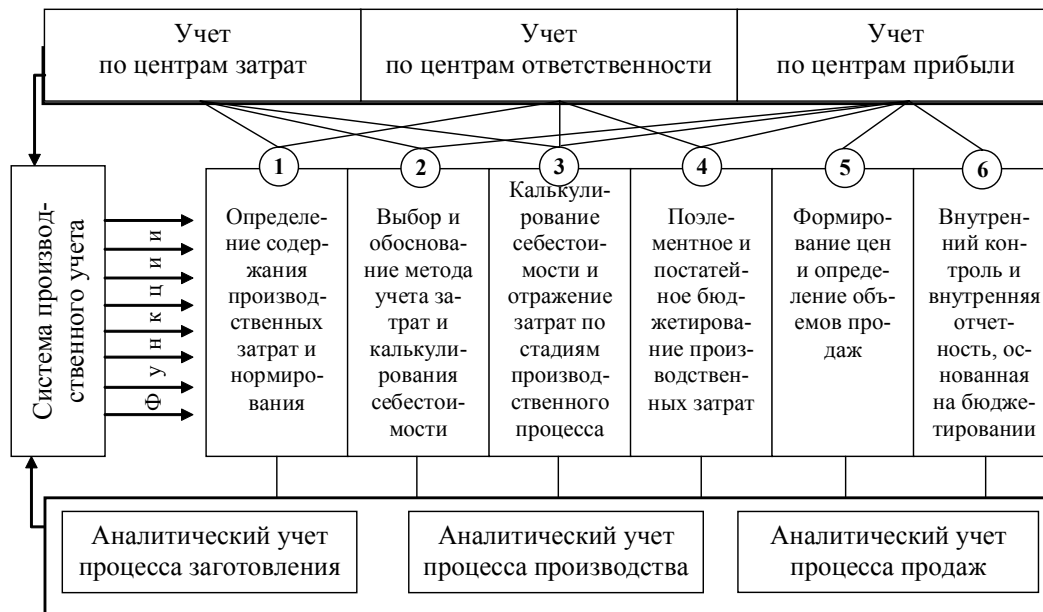


Рис. Взаимосвязь элементов и функций производственного учета

стер, О. Шмаленбах и другие внесли значительный вклад в обоснование категорий и понятий. Изучение данного теоретического наследия позволяет нам выделить основные понятия бухгалтерского учета для их использования в системе производственного учета: приток наличности или поступления; денежные выплаты; выручка от реализации; расходы предприятия; доход от производства и продажи продукции; затраты на изготовление и реализацию продукции.

Используя принцип формирования статей баланса О. Шмаленбаха, можно привести характеристику основных понятий применительно к современной системе производственного учета и показать их влияние на статьи баланса (см. таблицу).

Развитие современной школы производственного учета связано с работами И.А. Басманова, П.П. Новиченко, С.А. Бороненковой, В.И. Ивашкевича, М.А. Вахрушиной, И.В. Аверчева, Д.Л. Савенкова и многих других. «В период становления и развития рыночных отношений управленческий (производственный) учет стал легко адаптироваться к зарубежным системам управленческого учета затрат, его методам, к калькуляционным системам»⁴.

Сообразываясь с мнением и подходами ведущих ученых к содержанию производственно-

го учета, можно построить модель системы производственного учета, используя известные категории и области формирования учетных данных, показать их связь с функциями производственного учета (см. рисунок).

Таким образом, производственный учет - это система аналитического и оперативного учета процесса производства и его стадий, позволяющая при помощи способов и методов учета и анализа формировать и интерпретировать информацию для принятия эффективных решений по управлению затратами на всех стадиях процесса производства. Производственный учет предопределяет производственную стратегию предприятия.

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. В 2 т. Т. 1. М., 1991. С. 37.

² Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М., 1998.

³ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М., 1995.

⁴ Фунтиков А.Н. Концептуальная модель учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью промышленной организации // Экономические науки. 2012. № 7(92). С. 143-147.

Поступила в редакцию 04.01.2013 г.