

Особенности бухгалтерского и управленческого учета производственных расходов на предприятиях малого бизнеса

Accounting and Management Considerations of Production Expenses on Small Business Enterprises

УДК 657.22

DOI: 10.12737/article_5d39821b101b72.76626296

С.Н. Поленова, д-р экон. наук, профессор департамента учета, анализа и аудита ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

e-mail: polenov_d@mail.ru

S.N. Polenova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Department of the of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation

e-mail: polenov_d@mail.ru

Аннотация. На основе анализа специфики предприятий малого бизнеса в статье представлены особенности построения бухгалтерского учета расходов в технологическом процессе, обслуживании и управлении производством в соответствии с действующими нормативными правовыми документами. Показаны возможности управленческого учета на малых предприятиях в условиях разных видов упрощенной формы бухгалтерского учета.

Ключевые слова: малые предприятия, особенности, бухгалтерский учет, упрощенная форма, производственный учет, управленческий учет.

Abstract. On the base of the analysis of specifics of small business enterprises the article presents the peculiarities of the construction of accounting expenses in the technological process, maintenance and production management in accordance with the current regulatory legal documents. The possibilities of management accounting in small business enterprises in terms of different types of a simplified form of accounting are shown.

Keywords: small business enterprises, particularities, accounting, simplified form, production account, management account.

Малое предпринимательство во многих развитых странах рассматривается как локомотив, приводящий к росту ВВП. Способность малого бизнеса к быстрой переориентации на более технологичные и высокопроизводительные технологии рассматривается исследователями и практиками как его особенность, стимулирующая обновление и внедрение научных достижений и инноваций. Рост творческой инициативы на базе производства новых и востребованных видов продукции, работ, услуг сопровождается возникновением потребности в исследовании возможностей применения на малых предприятиях традиционных методов бухгалтерского учета производственных расходов, в рассмотрении направлений развития и углубления методического обеспечения управленческого учета расходов, составляющих их себестоимость, что в конечном итоге будет способствовать выявлению резервов со-

кращения издержек по созданию инновационных производственных продуктов.

Стремление к снижению расходов на ведение бизнеса в малом предпринимательстве на государственном уровне заключается в современной нормативно-правовой базе, обусловливающей более щадящую фискальную нагрузку для таких хозяйственных единиц и реализующей возможности интеграции бухгалтерского учета расходов и налогообложения. Стимулированию развития предприятий малого бизнеса способствует право на использование ими нескольких систем налогообложения, предусмотренных Налоговым кодексом РФ: общего режима и специальных. Специальные режимы налогообложения объединяют упрощенную систему налогообложения (УСН), уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), единого налога на вмененный доход (ЕНВД) и патентную систему налогообложения (ПСН).



Если малое предприятие ведет бухгалтерский учет способом двойной записи, то как в целом в системе бухгалтерского учета, так и при построении производственного учета, объединяющего учет расходов по обычным видам деятельности и формирование информации о себестоимости продукции, работ и услуг, применяются ее принципы. Управленческий учет на малых предприятиях либо строится отдельно от производственного учета с использованием сформированных в нем учетных и отчетных данных, либо интегрирован с бухгалтерским учетом.

Автономная система управленческого учета организуется на производственных предприятиях малого бизнеса в условиях технологического процесса, имеющего несколько этапов (стадий) при наличии незавершенного производства и необходимости его оценки, выпуска нескольких видов продукции, работ, услуг. Она, несмотря на увеличение издержек по формированию учетной информации, зачастую оценивается практикующими специалистами и исследователями как эффективная, помогающая руководству «...планировать, контролировать, анализировать, а следовательно, и принимать верные решения для успешного развития и противостояния внутренним и внешним негативным факторам» [3, с. 254].

Интеграция производственного и управленческого учета как наименее затратная характерна для значительного числа малых предприятий из-за особенностей их функционирования, простоты технологического процесса, изготовления одного вида продукции, работ, услуг, потребностей в управленческой информации. Тогда расходы предприятия являются главными объектами производственного и управленческого учета, поскольку управленческий учет, как справедливо замечают О.Е. Николаева и Т.В. Шишкова, «...исторически вырос из производственного учета затрат» [7, с. 24].

Несколько иной подход к управленческому учету свойственен В.Б. Ивашкевичу. Ученый считает, что управленческий учет следует рассматривать как выявление и анализ отклонений от норм, нормативов, стандартов [5, с. 23–24] не только в отношении совокупности затрат на производство и других расходов хо-

зяйствующего субъекта, но и запасов товарно-материальных ценностей, цен и тарифов всех видов, сроков платежей, исполнения обязательств, исковой давности и др. [5, с. 24]. Разделяя взгляды В.Б. Ивашкевича на управленческий учет, полагаем: применительно к малым предприятиям подобное понимание сущности и предметной области управленческого учета позволяет акцентировать внимание специалистов на наиболее важных показателях работы предприятия, выявлять причины отклонений и виновников (ответственных лиц) за их появление, принимать управленческие решения по их устранению, сокращению или недопущению в дальнейшей работе.

Учетная политика малого предприятия, как и любого другого, в соответствии с нормативными правовыми документами бухгалтерского учета должна быть обязательно сформирована. Это не зависит от величины организации и касается как микропредприятий, занимающихся производственной деятельностью, так и малых предприятий с незначительным числом хозяйственных операций в течение месяца (не более тридцати), осуществляющих производство продукции, работ, услуг, не связанное с большими затратами материальных ресурсов, а также малых предприятий, изготавливающих продукцию, работы, услуги и имеющих несколько стадий (этапов) технологического цикла. Учетная политика должна рассматриваться руководством малого предприятия не только как совокупность правил бухгалтерского учета и отчетности, но и как инструмент управления, поскольку может использоваться для стратегического и тактического планирования, управления финансовыми результатами, доходами и расходами организации. В организационном отношении она становится средством разрешения противоречий нормативных правовых документов, регламентирующих учетный процесс, сближения бухгалтерского и налогового учета. Хотя специалисты небезосновательно констатируют: «...на многих российских предприятиях до сих пор к формированию учетной политики относятся как к повинности, требуемой законодательством, как к формально необходимому документу» [8, с. 49].

На предприятиях малого бизнеса учетная политика в организационном разделе (несмот-

ря на возможные варианты построения производственного и управлеченческого учета) должна содержать: описание конкретных функций работников бухгалтерской службы по ведению производственного и управлеченческого учета; формы первичных учетных документов, в которых ведется учет производственных расходов и график их документооборота; вариант упрощенной системы бухгалтерского учета с использованием/без использования соответствующих регистров бухгалтерского и управлеченческого учета расходов; правила и сроки проведения инвентаризации и др.

При разработке методического раздела учетной политики таких предприятий и выборе методов учета производственных расходов для целей бухгалтерского учета следует представлять их совместно с правилами формирования информации для целей управления предприятием, совмещая таким образом способы производственного и управлеченческого учета. В нем должны быть описаны также правила оценки ресурсов для обеспечения технологического процесса, особенности состава показателей, представляемых в бухгалтерской (финансовой) и управлеченческой отчетности, правила их исчисления в бухгалтерском и управлеченческом учете производственных расходов и др.

При ведении бухгалтерского учета производственных расходов малые производственные предприятия пользуются нормами Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н. Рекомендации предусматривают возможность применения упрощенной системы бухгалтерского учета на малых предприятиях производственного характера в двух вариантах: простая система без использования регистров бухгалтерского учета имущества организации и двойной записи; учет с использованием таких регистров и двойной записи для бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и использования полученной информации в управлеченческих целях.

Простая система бухгалтерского учета (без использования двойной записи) реализуется путем двойственного отражения возникших операций в денежной форме в Книге (журна-

ле) учета фактов хозяйственной жизни, являющейся регистром аналитического и синтетического учета. Такую учетную систему целесообразно применять на микропредприятиях, субъектах малого бизнеса, находящихся на начальном этапе своего развития. В условиях простой системы бухгалтерского учета организации могут применять кассовый метод учета доходов и расходов, позволяющий, на первый взгляд, облегчить и рационализировать труд учетных работников. В совокупности с упрощенными способами бухгалтерского учета кассовый метод в качестве возможного разрешен п. 19 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Исследователи утверждают: *«Кассовый метод имеет важное преимущество по сравнению с методом начисления: позволяет увидеть фактически полученную величину доходов и расходов малого предприятия, что актуально с точки зрения его платежеспособности»* [10, с. 38].

По нашему мнению, применение кассового метода учета доходов малого предприятия не вызывает вопросов. Тем более, что гражданским законодательством предусмотрена возможность его использования для любых предпринимательских структур, если кассовый метод учета выручки предусмотрен положениями договоров поставки, купли продажи и др. В отношении кассового метода учета расходов следует напомнить, что его применение предполагает признание расходов организации (материально-производственных ресурсов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации объектов основных средств, нематериальных активов и др.) и отнесение их стоимости на себестоимость продаж по мере их оплаты (выплаты). Такая ситуация приводит к усложнению учета и требует, как справедливо указывают исследователи, *«...разработки соответствующих механизмов формирования учетной информации, отличающихся от традиционного алгоритма учета затрат...»* [2, с. 109].

Кассовый метод учета расходов, принятый в учетной политике малого предприятия, должен быть подкреплен представлением в системе аналитического учета материально-производственных запасов следующих данных:



- о материально-производственных запасах, поступивших на малое предприятие, но еще не оплаченных и не отпущеных в производство или на управленческие нужды;
- оприходованных материально-производственных запасах, но не оплаченных и поступивших в производство или на управленческие нужды;
- поступивших материально-производственных запасах, оплаченных и находящихся на складе;
- поступивших материально-производственных запасах, оплаченных и отпущеных на производственные или управленческие нужды.

Аналитический учет расходов на оплату труда при кассовом методе должен строится в разрезе начисленной, выплаченной и невыплаченной заработной платы, расходы на социальные нужды следует группировать по суммам начисленных, не перечисленных и перечисленных сумм. При списании амортизации основных средств и нематериальных активов на себестоимость продукции, работ, услуг необходимо вести раздельный учет амортизации, начисленной по объектам внеоборотных активов, по которым произведена и не произведена оплата их стоимости поставщикам и подрядчикам. В таком случае реальная картина финансового состояния организации может быть существенно искажена, что негативно скажется на обоснованности ее оценки и принятии управленческих решений.

Для разрешения рассмотренной правовой коллизии и ее экономических последствий специалисты предлагают замену кассового метода на метод начисления. Так, Н.Н. Шишкоедова убеждена: метод начисления наиболее удобен, привычен, имеет неоспоримые преимущества, состоящие в более верном исчислении себестоимости продукции и финансового результата [11, с. 25]. С этим мнением согласна С.В. Андреева [2, с. 110]. Однако с приведенными утверждениями мы вряд ли можем согласиться.

По нашему глубокому убеждению, применение метода начисления в бухгалтерском учете имеет гораздо больше недостатков, чем достоинств. Метод не позволяет предприятиям малого бизнеса, как и другим организациям, выполнить требование осмотрительности,

предусмотренное п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и предполагающее «...большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов...» [1], а, следовательно, приводит к завышению финансовых результатов работы. Решение данной проблемы нам видится в пересмотре нормы о кассовом методе учета доходов и расходов на предприятиях малого бизнеса в условиях применения упрощенного способа бухгалтерского учета и отнесении кассового метода только к учету доходов. Тогда многие сложности в организации аналитического учета расходов в условиях кассового метода учета расходов, о которых мы писали выше, автоматически отпадут. Следствием этого станут упрощение бухгалтерского учета на малых предприятиях и более достоверный расчет финансовых результатов их работы с вытекающими отсюда последствиями для принятия управленческих решений.

В условиях простой системы бухгалтерского учета (без использования двойной записи) по данным Книги (журнала) учета фактов хозяйственной жизни можно оперативно получать сведения о величине себестоимости продукции, работ, услуг в каждом отчетном периоде, устанавливать цены на них, рассчитывать финансовый результат по каждому факту продаж и, таким образом, контролировать финансовые результаты малого предприятия, накапливать информацию о них внутри отчетного периода и по его окончании. Однако обеспечение руководителей малых предприятий учетной информацией ограниченного характера может быть недостаточным для принятия управленческих решений по реализации мер, направленных на сокращение расходов и рост финансовых результатов. Тем более, что проведенные исследования показывают: «...90% финансовых проблем на наших предприятиях связаны с редкой неграмотностью руководства...» [9, с. 124].

Обеспечение более полной и детальной информацией руководства малых предприятий может быть достигнуто применением отдельных элементов управленческого учета и, прежде всего, расчетов ключевых плановых показателей до начала отчетного периода и оперативного выявления отклонений от них

внутри отчетного периода, их причин и виновников. Формирование сведений о несоблюдении запланированных показателей и представление их руководству малого предприятия позволит оперативно (ежедневно или за несколько дней) акцентировать внимание на возможных последствиях влияния таких отклонений на производственные и финансовые показатели, на мероприятиях, которые следует провести по сокращению негативного влияния отдельных факторов на показатели деятельности малого предприятия или закреплению положительных результатов. На таких малых предприятиях следует, на наш взгляд, ежемесячно проводить также экономический анализ имущественного положения и финансовой устойчивости, рассчитывать и анализировать такие показатели, как структура и динамика активов и пассивов организации, платежеспособность, ликвидность, эффективность использования ресурсов, рентабельность активов и продукции, работ, услуг.

Малые производственные предприятия, применяющие упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества организации, производственные расходы представляют в Ведомости учета затрат на производство (форма В-3). Ведомость заполняется по данным первичных учетных документов, ведомостей, где отражаются расходы организации на технологические и управленческие нужды, а именно: расходы материально-производственных ресурсов, на оплату труда и социальные нужды, амортизационные отчисления и др. Бухгалтерский учет ведется по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. По окончании отчетного месяца расходы, отнесенные на себестоимость готовой продукции, списываются на счет 99 «Прибыли и убытки», а на счете 20 «Основное производство» показывается остаток незавершенного производства. Если же в приказе об учетной политике предприятие малого бизнеса приняло сокращенный план счетов бухгалтерского учета в соответствии с Типовыми

рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н, то все его расходы полностью списываются на счет 20 «Основное производство», а финансовые результаты учитываются на единственном счете 99 «Прибыли и убытки».

Однако практика работы малых производственных предприятий свидетельствует об их значительном разнообразии по масштабам, технологическим циклам, времени изготовления изделий и др. В этой связи сокращение номенклатуры счетов производственных расходов подходит не всем, а только тем субъектам хозяйствования, которым свойственны простой технологический процесс с низкими объемами незавершенного производства или их отсутствием, изготовление одного вида продукции, работ, услуг, наличие упрощенной управленческой структуры. Когда малые производственные предприятия специализируются на изготовлении сложной технологичной продукции, проходящей несколько стадий (этапов) производства, то в них, наряду со счетом 20 «Основное производство» должен быть применен счет 26 «Общехозяйственные расходы», а в отдельных случаях — счет 25 «Общепроизводственные расходы». Тогда по окончании отчетного месяца на основе Ведомости учета затрат на производство (формы В-3) должны составляться фактические калькуляции себестоимости изделий, а общепроизводственные и общехозяйственные расходы следует распределять между видами продукции пропорционально принятым базам (в большинстве случаев пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих). В отдельных случаях расходы, собранные в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут быть полностью без распределения по видам изделий списаны на счет 99 «Прибыли и убытки».

Расчет фактической себестоимости продукции, выпущенной из производства, является достаточно важным этапом учетного процесса. Однако отсутствие фактических калькуляций себестоимости продукции, что свойственно многим предприятиям малого бизнеса, не позволяет установить оптимальную цену на продукцию, проводить демин-



говую политику при вхождении на рынок и завоевании его новых сегментов, точно рас- считать финансовые результаты работы.

Управленческий учет на малых производственных предприятиях, применяющих упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества, должен опираться на информацию производственно- го учета и расчеты фактической себестоимо- сти продукции, работ, услуг. По данным о фактических показателях следует организовать систему бюджетирования, которая «...дает возможность оптимизировать процессы при-ятия управленческих решений и создать ус- ловия для максимального использования ресур-сов» [4, с. 1275]. Такая система должна опи- раться на основной принцип в формировании информации — направленность на принятие управленческих решений в зависимости от целей деятельности малого предприятия. После формулировки целей можно организо- вать снабжение руководства соответствующей учетной информацией, определить более кон- кретные характеристики данных: состав обя- зательной информационной совокупности, уровень управления для представления ин- формации, степень оперативности (периодич-ности) представления сведений, их точность и др.

Основу бюджетирования составляет гене- ральный бюджет, формируемый на базе ос- новных показателей, которые планирует до- стичь малое производственное предприятие в течение года. Такими показателями могут быть: объем продаж, общая величина произ- водственных и управленческих расходов,

сумма поступлений денежных средств и их расходования. Отдельные планируемые по- казатели, обязательные для достижения в ре- зультате хозяйствования, могут быть детали- зированы: прибыль от продаж продукции, поступления и расходы от прочей деятель- ности и др. По данным о запланированных показателях составляются соответствующие бюджеты продаж, покупок, производства, от- грузки продукции, получения (поступления) денежных средств, выплат в бюджет и других в виде планов с определенной детализацией, требуемой для анализа и принятия управ- ленческих решений. За каждым бюджетом за- крепляются их составители, устанавливается комплекс данных, необходимых для разработ- ки. После этого закрепляются ответственные за исполнение бюджетов и меры поощрения (депремирования) за их выполнение (невы-полнение).

Контроль за исполнением бюджетов орга- низует бухгалтер малого предприятия на основе интегрированной информации бух- галтерского и управленческого учета. Он со- ставляет отчеты о фактическом выполнении бюджетных показателей, выявляет отклонения от запланированных показателей, формирует сведения о причинах и виновниках отклонений и представляет информацию о них на разные уровни управления предприятием. На базе сформированных данных появляется реальная возможность принимать обоснованные управ- ленческие решения и корректировать их при изменении внешних и внутренних условий функционирования малых производственных предприятий.

Литература

1. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. приказа от 28.04.2017 № 69н // <https://www.mfin.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/legislation/positions/>
2. Андреева С.В. Редуцированная учетная система субъектов малого предпринимательства: тео- ретико-методологические вопросы формирования и развития: монография. — Новосибирск: Издатель-ство ЦРНС, 2015. — 258 с.
3. Барановский С.И., Толкачев М.А. Совершенствование системы управленческого учета на пред- приятиях малого и среднего бизнеса // Труды БГТУ. — 2016. — № 7. — С. 254–258.
4. Бардецкая Л.Г. Проблемы внедрения управленческого учета (бюджетирования) на малом пред- приятии // Экономика и предпринимательство. — 2018. — № 9. — С. 1275–1278.

5. Ивашкевич В.Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2018. — 124 с.
6. Максимович Л.В. Учет на предприятиях малого бизнеса: учебное пособие. — Саратов: Поволжский институт управления имени П.А. Столыпина, 2016. — 148 с.
7. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. — М.: КРАСАНД, 2014. — 400 с.
8. Сахчинская Н.С., Нижегородцева Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение и аудит деятельности малых производственных предприятий: монография. — М.: NOTABENE, 2012. — 196 с.
9. Хазова Л.Е. Стратегический управленческий учет в управлении финансовыми ресурсами малых предприятий // Наука и общество. — 2012. — № 2(5). — С. 123–128.
10. Харченко О.Н., Турогеу А.А. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях: монография. — Красноярск: Сибирский федеральный университет, 2012. — 208 с.
11. Шишкоедова Н.Н. Особенности постановки и ведения учета кассовым методом // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2012. — № 10. — С. 10–26.

РЯД ПОЛЕЗНЫХ И НЕ ОЧЕНЬ ПОПРАВОК В НК РФ

Госдума приняла в первом чтении поправки в ряд глав Налогового кодекса, среди которых отдельно стоит выделить сокращение с пяти до трех лет срока, по истечении которого недвижимость, находившаяся все это время во владении, можно продать без уплаты налога, а также ограничения на применение спецрежимов малым бизнесом.

Многие поправки идут из президентского послания Федеральному собранию в феврале этого года, где Владимир Путин говорил об основных направлениях налоговой политики на следующие два года. Примером таких нововведений является введение нулевой ставки налога на прибыль для региональных театров, музеев и библиотек. «Впрочем, это не столь уж действенное изменение, так как даже в случае получение прибыли с таких организаций уплачиваются с нее налоги идут в бюджеты местных органов власти», — пишет *Коммерсантъ*.

Счетная палата ранее высказывала замечания к этой льготе, ссылаясь на ст. 3 НК РФ, где указано, что льготы нельзя устанавливать в зависимости от формы собственности. Аналогичные льготы действуют с 2010 г. в отношении образовательных и медучреждений с любой формой собственности, даже коммерческих — они налог на прибыль не платят, и такой режим действует до 2020 г. Теперь, правда, он должен стать бессрочным.

А вот отмена налога на доходы физлиц в случае продажи объекта недвижимости, находившейся в собственности теперь три года вместо прежних пяти — уже более полезное изменение, однако в случае инвестиционных квартир имеет ограниченное действие. Данная норма будет применяться лишь в том случае, если жилье у собственника является единственным.

Есть изменения и по части налогового администрирования, позволяющие гражданам подавать де-

кларации через МФЦ. Физлица получили освобождение от необходимости заниматься декларированием доходов от продажи ценных бумаг. С 2022 г. введут дополнительную возможность закрывать недоплату по какому-либо налогу за счет переплаты по другому вне зависимости от его вида (был ли это региональный, федеральный или местный налог). Единая налоговая декларация для физлиц, оговаривавшая ранее транспортный налог, налог на недвижимость и землю, также обзаведется графой по НДФЛ, если он уплачивается самостоятельно.

У обсуждавших поправки депутатов возникли серьезные замечания разве что в отношении ЕНВД. Возможность отмены единого налога на вмененный доход с 2020 г. допускает глава Минфина Антон Силуанов, который отмечает, что бизнес до сих пор слишком часто использовал этот режим в целях минимизации налогов через необоснованное дробление бизнеса. Правда, то же самое можно реализовать и через другие режимы налогообложения вроде «упрощенки» или патентов.

В контексте недавних поправок в НК РФ обсуждался запрет для компаний на «вмененке» заниматься реализацией подлежащих обязательной маркировке изделий (шуб, лекарств, обуви). Обязательная маркировка привела к выводу из «тени» больших объемов легальной продукции, однако — не к росту налогов, поскольку компании на ЕНВД платят их исходя из площади торговых помещений, а не финансовых результатов. Сейчас, однако, продавцов маркируемых товаров заставят перейти на онлайн-кассы, поставив их выручку под контроль, а это несомненно с режимом «вмененки». Но ЕНВД, повторимся, практически обречен и так.

Источник: *GAAP.RU*
Дата публикации: 11 июля 2019 г.

