

**Лекции по дисциплине
«Бухгалтерский управленческий учет в промышленности»**

для слушателей ИПК УО «ПГУ»
специальность переподготовки

1-25 03 75 "Бухгалтерский учет и контроль в промышленности"

ВВЕДЕНИЕ

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие стало юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб.

В настоящее время немногие организации имеют таким образом поставленный бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. Как показывает практика, предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. К сожалению, принимаемые руководством решения по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Информация, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений бухгалтерской практики.

Первые высказывания о необходимости формирования самостоятельной информационной системы об издержках производства и о том, какой ей быть, появились еще в начале XX в. в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В данном сочинении впервые была предпринята попытка выделить учет издержек производства в самостоятельное направление учетной работы.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим созданию управленческого учета как самостоятельной области бухгалтерского дела, было учреждение в США национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в октябре 1919 г. по инициативе Дж. Ли Никольсона - деятеля в области фабрично-заводского счетоводства. Эта ассоциация сыграла большую роль в развитии и переквалификации бухгалтеров США.

В послевоенные годы становится очевидным тот факт, что бухгалтерский учет начал активно участвовать в формировании и исполнении управленческой политики, а бухгалтер стал уделять внимание прогнозированию, планированию, принятию решений, контролю за обеспечением информацией служб управления, т. е. у него появились дополнительные функции в области управления и принятия хозяйственных решений.

Практическим шагом на пути становления и развития бухгалтерского управленческого учета было выделение из общей бухгалтерской службы предприятия калькуляционной (управленческой) бухгалтерии. Создание двух самостоятельных бухгалтерий (финансовой и калькуляционной) связывалось прежде всего с расширением производства, ростом его концентрации, с

централизацией капитала, с образованием крупных компаний, а также с необходимостью сохранения их коммерческой тайны.

Данное обстоятельство определенным образом повлияло на формирование единых национальных счетов. Так, до второй мировой войны в странах континентальной Европы (Франция, Германия и др.) национальные счета были представлены счетами финансового и управленческого учета в единой форме.

После второй мировой войны в экономической жизни Европы решающее значение стал приобретать американский капитал, а вместе с ним получил признание и англо-американский подход к бухгалтерскому учету. Мнения большинства теоретиков и практиков сошлись на том, что план, охватывающий финансовые и управленческие счета, интересующие администрацию предприятия, приводит к нарушению коммерческой тайны. Дальнейшее развитие национальных счетных планов шло по пути их ориентации на возможности составления финансовой отчетности и в большинстве своем ограничивалось рамками финансового учета.

Появление бухгалтерского управленческого учета как самостоятельной учебной дисциплины связано с Американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей в 1972 г. программу получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Этот год ознаменовал официальное разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Было бы ошибочно воспринимать бухгалтерский управленческий учет как нечто новое для отечественной экономики. В 20-х — начале 30-х годов функции бухгалтерских служб были значительно шире, чем в последующие годы советской власти. Бухгалтер того времени занимался как учетной, так и плано-аналитической работой. По мере развития в стране социалистической системы хозяйствования и укрепления централизованного планирования произошло постепенное отделение от бухгалтерской службы плановых и финансовых отделов с передачей им части бухгалтерских полномочий. В результате этого деятельность бухгалтера фактически свелась к учетной регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия.

В период реформ, с отказом от централизованной системы управления в пользу рыночной экономики, необоснованно стало принижаться значение планирования и как следствие — техпромфинплана предприятия. Бюджетирование в бухгалтерском управленческом учете во многом напоминает ранее применявшийся в отечественной практике порядок разработки техпромфинплана.

Факторный анализ, хорошо известный экономистам, также используется в бухгалтерском управленческом учете при анализе отклонений фактических затрат от сметных.

В советской экономике не раз предпринимались настойчивые попытки внедрения внутреннего хозрасчета, самоокупаемости и самофинансирования. Объектом хозрасчета при этом являлись производственные и непроизводственные подразделения предприятия, а объектом хозрасчетного

дохода — заработанные ими средства. Такой подход, по существу, служил прообразом одной из концепций бухгалтерского управленческого учета — управления по центрам ответственности.

И самое главное, основой управленческого учета является сбор информации об издержках организации и калькулирование. Отечественной практикой глубоко проработаны вопросы, связанные с калькулированием. Накоплен богатый теоретический и практический опыт в области нормативного метода учета затрат и калькулирования, так похожего на систему «стандарт-кост» в управленческом учете.

Почему же приемы и методы управленческого учета, используемые в директивной экономике, не давали должного результата? Ответ прост: не было собственника, заинтересованного в повышении отдачи от вложенного им капитала путем экономии производственных издержек. Только в условиях рыночных отношений возможна объективная интеграция методов управления в единую систему бухгалтерского управленческого учета.

Некоторыми вопросами, являющимися прерогативой управленческого учета, занимаются сегодня отдельные подразделения предприятия (при составлении оперативной отчетности, анализе экономической деятельности и т.д.), однако эта информация разбросана между различными службами и весьма затруднительно (подчас даже неосуществимо) ее своевременное и комплексное использование. Анализ экономической деятельности если и проводится, то с серьезным опозданием, когда основные финансовые показатели предприятия уже сформированы и возможность повлиять на них упущена; эффективность работы отдельных подразделений, как правило, не анализируется вовсе.

На предприятиях, несмотря на назревшую необходимость, практически отсутствует налоговое планирование. Вместе с тем продуманный подход к калькулированию, лежащему в основе бухгалтерского управленческого учета, в ряде случаев способен облегчить налоговое бремя организации.

Переход на международные стандарты бухгалтерского учета, осуществляемый Республикой Беларусь, новые экономические условия неизбежно расширят функции и полномочия бухгалтерской службы. Бухгалтерская профессия выйдет на качественно иной уровень, а бухгалтер-аналитик в своей деятельности поднимется на новую ступень, перейдя от учетной регистрации хозяйственных фактов к управлению производством.

Тема 1. ПОНЯТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, ЕГО ПРЕДМЕТ

1.1. Управленческий учет как элемент информационной системы организации.

1.2. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет. Влияние организационной структуры предприятия на построение системы управленческого учета.

1.1. Управленческий учет как элемент информационной системы организации

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная информация, как о производственном, так и о финансовом положении предприятия. Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия.

В самом общем виде бухгалтерский учет - это информационная система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовые данные. Говоря о такой системе, в первую очередь следует определить, что именно ею измеряется. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на капитал конкретных хозяйствующих единиц - организаций. Объектом измерения в бухгалтерском учете являются хозяйственные операции.

По определению Американской ассоциации бухгалтеров, *бухгалтерский учет - это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений.* Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений.

Переход отечественной экономики от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил запросы пользователей бухгалтерской информации (табл. 1.1)

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность.

Хозяйственная самостоятельность заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров по бизнесу, в определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д. Финансовая самостоятельность предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др.

Пользователи бухгалтерской информации в условиях административной и рыночной экономики

Пользователи	Внутренние пользователи	Внешние пользователи
Административная экономика	Администрация предприятия	Налоговые органы, министерства, органы статистики и иные государственные органы
Рыночная экономика	Управленческий персонал предприятия	Акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, инвесторы, государство

Следовательно, усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет административной системы сегодня не смог бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет начинает делиться на финансовый и управленческий, что представлено рис. 1.1.

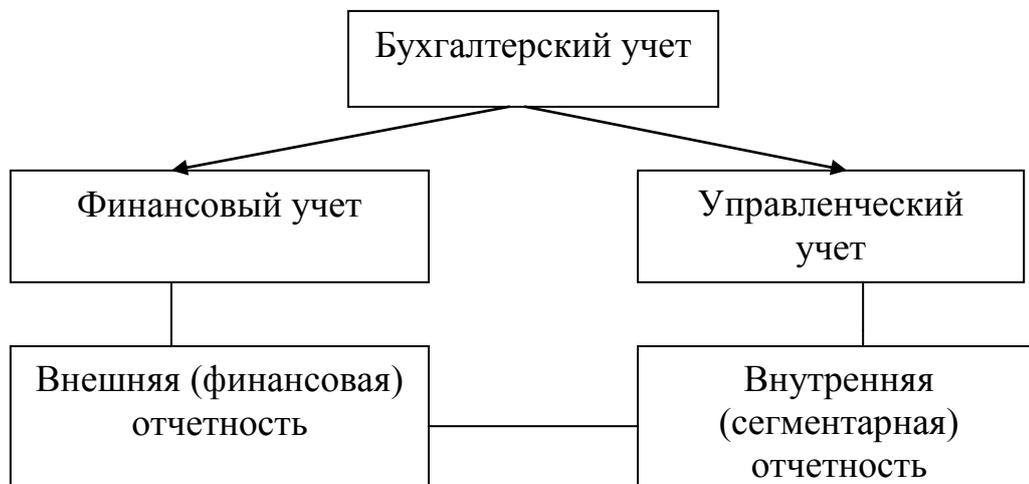


Рис. 1.1. Связь видов учета и отчетности в единой системе бухгалтерского учета

На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты для:

- 1) внешних пользователей бухгалтерской информации;
- 2) целей периодического планирования и контроля;
- 3) принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой *финансового учета* является составление отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями

бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия.

Держатели акций стремятся иметь сведения о стоимости их капиталовложений и о том, какая прибыль извлекается из акций. Наемные работники хотят располагать данными о способности предприятия удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы. Кредиторы и владельцы ссудного капитала нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства. Такие государственные организации, как Белстат и налоговая инспекция, также собирают бухгалтерскую информацию и при этом уделяют внимание детализированным данным о декларируемой прибыли, начисляемых налогах, об объемах капиталовложений, имуществе и т.д.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации), где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия - с целью определения себестоимости продукции; сметы - для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты центра ответственности (производственного участка) - для оценки результатов его работы; отчеты о понесенных затратах - для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений - для целей долгосрочного планирования и т.д. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

При составлении отчетов для внешних пользователей в системе финансового учета бухгалтер обязан руководствоваться действующими нормативными документами, однако принципы отчетности, заложенные в них, не всегда способствуют истинному отражению дел на предприятии, что приводит к искажению его реального финансового состояния, а следовательно, ошибочным управленческим решениям.

В первую очередь это касается порядка формирования информации о важнейшем учетном показателе - себестоимости продаж. С учетом существующей законодательной базы в финансовом учете определяется свод затрат на производство в разрезе экономических элементов. В

управленческом учете, в зависимости от задач, решаемых этой системой, возможны различные подходы к исчислению себестоимости.

Данные бухгалтерского учета и составляемой на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности призваны охарактеризовать результаты деятельности хозяйствующего субъекта как самостоятельного юридического лица, без учета вклада в эти результаты отдельных структурных подразделений (сегментов бизнеса). Однако подобной информации для целей управления предпринимательской деятельностью не достаточно.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление бухгалтерской деятельности. Статьей 62 главы 8 Налогового кодекса Республики Беларусь определен, что «Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля. Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, применением соответствующих правил и форм учета» [2]. При осуществлении этого вида учета организация должна руководствоваться специально разработанной учетной политикой для целей налогообложения и использовать аналитические регистры (в ряде случаев отличные от регистров финансового учета). Несмотря на то, что первичная база всех трех видов учета (финансового, управленческого и налогового) должна быть одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями данного вида учета. Это совершенно разные направления бухгалтерской деятельности, отличающиеся собственными целями, задачами и конечными информационными результатами, что подтверждается данными таблицы 1.2.

Таблица 1.2

Сравнение финансового, управленческого и налогового видов учета

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1	2	3	4
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно	Ведение учета необязательно	Ведение учета обязательно
Цель ведения учета	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Информационное обеспечение внутрифирменного управления	Контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов

Окончание таблицы 1.2

1	2	3	4
Правила ведения учета	Основан на общепринятых принципах	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно исходя из целей и задач внутрифирменного управления	Основной принцип учета - обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера налоговой базы
Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Различные уровни внутрифирменного управления	Внешние и внутренние пользователи
Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета	Учетная политика для целей ведения налогового учета
Принцип группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции	По экономическим элементам
Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения организации	Организация как юридическое лицо
Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и экономичности	По мере окончания налогового периода
Необходимость использования метода двойной записи	Использование обязательно	Использование возможно, но не обязательно	Использование не предусмотрено

1.2. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет. Влияние организационной структуры предприятия на построение системы управленческого учета

Управленческий учет можно определить как *самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью*. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и

прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет является важным элементом системы управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Предметом бухгалтерского управленческого учета являются планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса (центров ответственности), направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования организации в целом.

В управленческом учете под **центром ответственности** понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующей затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, - показатель, определяемый для данного подразделения руководством. (Не следует отождествлять центр ответственности с центром возникновения затрат. Так, работающая швейная машина - место возникновения затрат; цех, где она расположена, - центр ответственности).

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

В первом случае в качестве примера можно сослаться на холдинг, состоящий из материнской компании, зависимых и дочерних организаций. Постановка системы управленческого учета, единого для всех организаций, входящих в состав такого образования, позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность как на отдельных предприятиях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса, и, в конечном счете, - избегать ошибочных управленческих решений.

Во втором случае речь идет об организациях, имеющих в своем составе отдельные структурные подразделения, например заочный вуз со множеством филиалов; строительный трест, в состав которого входят строительно-монтажные управления; издательский дом, имеющий ряд направлений деятельности, и т. д. Как правило, это менее крупные (в сравнении с вышеприведенными) центры ответственности.

Кроме того, предметом управленческого учета может стать деятельность отдельных цехов завода, отделов магазина, отделений больницы, т.е. совсем мелких сегментов бизнеса. При этом надо иметь в виду, что каждое структурное подразделение имеет своего руководителя.

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют четыре типа центров ответственности:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Рассмотрение вопроса начнем с такого сегмента предприятия, как **центр затрат**. Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, качество поставляемых материалов и т.д.

При определении структурного подразделения как центра затрат в условиях *промышленного производства* рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывают влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером

по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Иногда требуется укрупнение центров ответственности, и тогда несколько рабочих мест можно объединить в цех (отдел), также представляющий собой центр затрат.

Формирование центров затрат следует осуществлять на основе изучения и анализа организационных и технологических особенностей предприятия. Как правило, предприятия с централизованной организационной структурой управления представлены несколькими центрами затрат.

Центры затрат могут работать в *двух направлениях*. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из двух задач:

1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

В качестве примера возьмем два центра затрат крупного промышленного предприятия - отдел маркетинговых исследований и библиотеку. Основной задачей отдела маркетинговых исследований, работающего на основе заранее утвержденной сметы затрат, является получение максимально возможного результата при использовании выделенных ему ресурсов. Задачей библиотеки предприятия является обеспечение художественной и производственной литературой максимального количества сотрудников при использовании выделенных руководством предприятия на эти цели средств. В обоих случаях руководителям центров затрат предоставлена возможность принимать самостоятельные решения о том, как использовать выделенные ресурсы для достижения заданной цели и нести ответственность за выполнение поставленных задач.

Однако руководителям центров затрат не разрешено самостоятельно определять цены и объемы производства. Так, отдел маркетинга не может увеличивать объем продаж путем повышения цен, а библиотека не имеет права сокращать расходы путем уменьшения числа обслуживаемых читателей.

Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать менеджеров к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого учета необходима наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его затрат на две категории - контролируемые и неконтролируемые.

Центр доходов - это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственности за расходы. Примером может послужить отдел оптовых продаж торговой организации, отдел распространения в издательстве и т. д.

Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Пример 1. В банковских учреждениях наряду с инфраструктурными подразделениями (отдел кадров, юридический, транспортный отделы и т. д.) присутствуют отделы, привлекающие денежные средства населения и юридических лиц (отдел пластиковых карт, отдел вкладов населения, отдел обслуживания юридических лиц), и отделы, размещающие денежные средства (отделы кредитования юридических и физических лиц, отделы ценных бумаг, валютных операций). Отделы, размещающие, привлеченные средства, можно рассматривать как центры доходов. Инфраструктурные подразделения и отделы, привлекающие денежные ресурсы, по своей сути являются центрами затрат.

Руководители центров доходов, как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например за обеспечение возможности конкурировать лишь на тех рынках, где их фирма занимает первую или вторую позицию по продажам.

Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным белорусским организациям.

Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами - оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

Центр прибыли - это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые

затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль - показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Однако на практике встречаются случаи, когда сталкиваются интересы двух или более центров прибыли.

Пример 2. Высшее учебное заведение, имеющее ряд филиалов в разных городах, оказывает платные образовательные услуги. Прием абитуриентов ведется для обучения разным специальностям. Факультеты в данном случае могут рассматриваться как центры прибыли, доходная часть которых зависит от количества зачисленных студентов. Однако, при неизменном количестве мест на платное обучение в масштабе всего вуза увеличение приема студентов на один из факультетов ведет к сокращению числа абитуриентов, зачисляемых на другие факультеты. Рост прибыли одного центра ответственности является следствием ухудшения результатов другого центра. В подобных случаях рекомендуется считать факультеты как центры затрат и предусматривать создание центра прибыли на более высоком иерархическом уровне управления, объединив эти центры ответственности в единый центр прибыли. Так, центрами прибыли в нашем случае могут стать филиалы института.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность за достижение определенных нефинансовых результатов, таких, как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

Пример 3. Вновь созданная западная компания сначала быстро развивалась, но затем стала нести убытки. Одной из причин этого явились недостатки в системе управленческого учета компании: не представлялось возможным оценить прибыль, получаемую от каждого отдельного клиента. Менеджеры были ответственны либо за затраты, либо доходы, и никто не отвечал за то, чтобы обслуживание каждого клиента обеспечивало компании прибыль. Для решения этой проблемы руководство фирмы внесло коррективы в систему управленческого контроля, возложив на менеджеров ответственность за составление смет получения прибыли по каждому клиенту и отчетов об их исполнении. В результате прибыль компании возросла.

Интересно, что некоторые западные фирмы в целях стимулирования деятельности своих подразделений создают искусственные центры прибыли - сегменты, которые «продают» большую часть своих товаров и услуг другим структурным подразделениям внутри компании. Цена, по которой центры рассчитываются между собой, называется *трансфертной*. В этом случае трансфертные цены выполняют внутри компании функции рыночных цен. Плата за услуги между центрами ответственности взимается в соответствии с

заранее оговоренными условиями. Так, в некоторых зарубежных компаниях финансовые отделы взимают плату за ведение учета дебиторской задолженности центров прибыли на основе суммы обработанных счетов и количества учтенных дебиторов. В рассмотренном примере трансфертные цены не могут изменить доход компании, они являются лишь инструментами управленческого контроля.

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этому недостатка лишены **центры инвестиций** - сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют расходы и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств.

Руководители центров инвестиций, в сравнении со всеми вышеназванными центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. В частности, им делегировано право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Деление организации на центры ответственности и их ранжирование называют *организационной структурой предприятия*. От построения организационной структуры зависит система управленческого учета предприятия. Администрация решает, какому сегменту предоставить те или иные полномочия, как распределить ответственность между исполнителями, как должна выглядеть иерархическая структура управления организацией, другими словами, устанавливает организационную структуру предприятия.

Следовательно, *организационную структуру предприятия* можно определить как разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности), предполагающее распределение между ними функций по решению задач, возникающих в ходе производственной деятельности, таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед предприятием в целом.

В экономической литературе встречается и другая трактовка организационной структуры - это совокупность линий ответственности внутри организации, каждая из которых показывает направление движения информации (в частности, отчетной) [3].

Организационная структура предприятия может быть охарактеризована как централизованная или децентрализованная - в зависимости от степени ответственности, возложенной на ее менеджером.

Централизованные организации имеют иерархическую, пирамидальную структуру, построенную по функциональному принципу (администрация, финансы, снабжение, производство, маркетинг и т.п.). В основе системы управленческого учета таких предприятий лежат главным образом центры затрат. Такая система управления по своей сути является консервативной, предполагает максимум принуждения и не обеспечивает свободы действия сотрудникам предприятия. Централизованная система управления была свойственна практически всем предприятиям СССР.

В переходный период, переживаемый белорусской экономикой, «перестроечные» процессы происходят не только на макро-, но и на микроуровне. Исследования показывают, что в ряде случаев жестко централизованная система управления, доставшаяся предприятиям в наследство от административной экономики, становится тормозом их развития. Она снижает инициативу исполнителей, препятствует гибкости и оперативности в управлении.

Выход из создавшегося положения руководство предприятий видит в предоставлении своим структурным подразделениям большей хозяйственной самостоятельности и как следствие - в возрастании их ответственности за принимаемые решения.

Децентрализованная структура характеризуется наличием центров прибыли и инвестиций. Как отмечалось, их руководители имеют более широкий круг прав и обязанностей, чем менеджеры центров затрат. С одной стороны, менеджеры в компаниях с такой структурой несут большую ответственность, обладают расширенными полномочиями и могут принимать значительную часть решений без предварительного согласования с администрацией предприятия. С другой стороны, при децентрализованной структуре между управляющими распределяется ответственность в части планирования и контроля затрат и результатов деятельности отдельных структурных подразделений.

Таким образом, формирование децентрализованной структуры управления предприятием предполагает решение двух взаимосвязанных задач:

- 1) распределение ответственности среди исполнителей;
- 2) контроль за качеством их работы.

Существует и обратная зависимость: эти задачи не могут быть успешно решены в отсутствие поставленной системы управленческого учета. Основным преимуществом децентрализованной системы управления является свобода руководителей центров ответственности в принятии управленческих решений. Менеджер структурного подразделения, как правило, располагает более точной и детализированной информацией по вверенным ему направлениям деятельности, чем высшее руководство. Это положительно влияет на обоснованность и оперативности принимаемых на более низком управленческом уровне решений. Администрация предприятия, освободившись от текущих задач, необходимости выполнения рутинной работы, получает возможность сконцентрироваться на решении перспективных вопросов, на разработке стратегии организации.

Однако успешное функционирование децентрализованной системы возможно при соблюдении, по крайней мере, двух условий:

- 1) наличия высокопрофессионального управленческого персонала;
- 2) согласованности целей и интересов организации в целом и ее отдельных структурных подразделений.

Независимо от типа избранной организационной структуры - централизованной и децентрализованной - ответственность за

финансирование компании в целом лежит обычно на высшем руководстве. Иначе говоря, финансовые функции будут централизованы в любом случае.

Существующую организационную структуру предприятия следует регулярно анализировать и пересматривать с учетом изменений, происходящих в хозяйственной деятельности предприятия (освоение производства новых видов продукции, изменение технологий, смена менеджеров и т. д.), и достижений научно-технического прогресса. Совершенствуя организационную структуру предприятия, необходимо соответствующим образом менять подходы к составлению внутренней отчетности и оценке результатов деятельности подразделений.

Тема 2. ОБЪЕКТЫ, МЕТОДЫ, ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Объекты, методы, принципы и модель бухгалтерского управленческого учета организации.

2.2. Место бухгалтерского управленческого учета в системе управления предпринимательской деятельностью.

2.3. Взаимодействие финансового и управленческого учета.

2.1. Объекты, методы, принципы и модель бухгалтерского управленческого учета организации

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса (центров ответственности). При этом под сегментом бизнеса понимается какая-либо его часть, выделенная по соответствующим признакам.

Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные и лизинговые операции, инвестиции в дочерние и зависимые общества и т. п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Как отмечалось, управленческий учет исследует деятельность центров ответственности (сегментов организации), поэтому иногда его называют учетом по центрам ответственности, или сегментарным учетом. Однако отождествлять эти понятия неправомерно, поскольку *сегментарный учет является важнейшей составляющей управленческого учета*.

Сегментарный учет можно определить как систему сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации.

В рыночной экономике трудно переоценить значение учета по сегментам бизнеса. Управленческим учетом сегмент бизнеса воспринимается как микросистема, имеющая собственный «вход» и «выход».

Управленческий учет имеет целью зафиксировать стоимость ресурсов, потребленных данным сегментом на входе, и достигнутый результат на выходе. Таким образом, можно говорить о направленности управленческого учета на соизмерение затрат и выпуска в разрезе отдельных центров

сегментов бизнеса, т.е. об использовании в системе управленческого учета метода «затраты - выпуск». На базе информации сегментарного учета строится система управленческого контроля предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность. Анализируя последнюю, можно судить об эффективности функционирования того или иного структурного подразделения организации. Кроме того, основываясь на информации сегментарного учета и отчетности, администрация предприятия может принимать различные управленческие решения, например, о целесообразности разукрупнения (децентрализации) бизнеса. Остановимся на этих вопросах подробнее.

В современных условиях контрольный аспект бухгалтерского учета выдвигается на первый план, все более приобретая не государственный характер, а внутреннюю направленность, связанную с поиском и мобилизацией резервов повышения эффективности производства. **Учет, не используемый для контроля, бесцелен, а контроль, не основанный на данных документального учета, беспредметен.** Система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учета и отчетности, позволяет руководителям всех уровней реализовывать одну из своих управленческих функций - функцию контроля за выполнением принятых решений.

Основная задача управленческого контроля состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации. Для реализации этой цели менеджеры должны надлежащим образом распределить обязанности своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности на основе данных сегментарного учета и отчетности.

Управленческий контроль включает ряд правил и процедур, используемых менеджерами для измерения результатов деятельности центров ответственности и определения того, соответствуют ли полученные результаты запланированным показателям, а если нет - для разработки корректировочных мер. Другими словами, речь идет о контроле и регулировании доходов и расходов по отдельным структурным подразделениям (или продуктам) на основе экономического анализа планов и фактических данных сегментарного учета.

Первым шагом на пути формирования в организации системы управленческого контроля является сегментарное планирование - разработка смет (бюджетов) для структурных подразделений. В отсутствие обоснованного плана процесс контроля невозможен. Иначе говоря, сегментарное планирование является одной из составляющих системы информационного обеспечения управленческого контроля. В качестве других составляющих выступают сегментарный учет и сегментарная отчетность.

Информационное обеспечение - это сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов. Эта информация отличается регулярностью, своевременностью, емкостью, простотой формы и восприятия.

Информационное обеспечение в системе управленческого контроля предполагает:

- идентификацию затрат и результатов с деятельностью конкретного структурного подразделения;
- персонализацию учетных документов;
- составление менеджерами смет на будущее и отчетов о результатах деятельности за отчетный период. Эти отчеты должны быть понятны как тем, кто оценивает, так и тем, чья деятельность оценивается.

Система управленческого контроля основана на принципах доверия, контролируемости и наличия у менеджеров соответствующих полномочий и эффективна при выполнении двух основных условий:

1) на предприятии имеются такие критерии оценки деятельности исполнителей, при которых интересы работников совпадают с интересами фирмы;

2) управленческий контроль реализуется через систему сегментарного учета и отчетности, которой доверяют работники организации.

Все вышеизложенное позволяет перейти к построению модели управленческого учета коммерческой организации (рис. 1.2). Согласно определению, приведенному в статистическом словаре, модель - это «отображение, аналог явления или процесса в основных существенных для целей исследования чертах»[4].

В данном случае модель должна учитывать все важнейшие компоненты управленческого учета, их взаимосвязи и закономерности в условиях развития коммерческой организации независимо от ее отраслевой принадлежности.

Из рисунка 2.1 видно, что информация, собранная и обобщенная в системе сегментарного учета, доводится до заинтересованных пользователей в форме сегментарной отчетности, т.е. отчетности, сформированной по отдельным сегментам бизнеса организации. Порядок ведения сегментарного учета и составления центрами ответственности сегментарной отчетности определяется организацией самостоятельно (за исключением случаев представления такой отчетности для внешних пользователей) и во многом зависит от организационной структуры предприятия.

Помимо названных функций важнейшей задачей бухгалтерского управленческого учета является калькулирование. На базе выполненных расчетов в системе управленческого учета можно просчитывать различные альтернативные варианты решения одной задачи, выбирать из них оптимальный и оперативно принимать эффективные управленческие решения.



Условные обозначения: _____ информационные потоки
 - - - - - обратная связь для целей управления

Рис. 2.1. Модель системы управленческого учета коммерческой организации

*Совокупность различных приемов и способов, посредством которых объекты управленческого учета отражаются в информационной системе предприятия, называют **методом** управленческого учета.*

В управленческом учете, являющимся подсистемой бухгалтерского учета, прежде всего, используются элементы метода последнего: счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность. Однако в отличие от финансового учета, где процедура применения названных методов определена законодательно, в системе управленческого учета они становятся инструментом управления при условии их многовариантного использования (см. табл. 2.1).

Например, оценка имущества в системе управленческого учета может осуществляться по инвестиционной, рыночной, страховой, балансовой и ликвидационной стоимости. Выбор того или иного метода оценки в системе управленческого учета зависит от задач, стоящих перед менеджером. Известно, например, что заниженная оценка основных средств ведет к снижению налога на имущество при росте налога на прибыль. Следовательно, принимая решение об уценке основных средств, управляющий должен оценить, какое соотношение из этих налогов выгоднее предприятию. Повышение стоимости основных средств ведет к росту

собственного капитала, улучшению показателей финансовой устойчивости, но рентабельность производства при этом снижается. И наоборот, заниженная оценка основных средств повышает рентабельность.

Таблица 2.1

Реализация элементов метода бухгалтерского учета в подсистемах финансового и управленческого учета

Элемент метода	Финансовый учет	Управленческий учет
Документация	Перечень реквизитов первичных документов устанавливается законодательно	Перечень реквизитов устанавливается в зависимости от целей управления
Оценка	Осуществляется в национальной денежной единице с использованием методов, определенных законодательно	Помимо методов оценки, определенных законодательно, возможно использование альтернативных подходов. При этом применяются не только денежные, но и другие единицы измерения (натуральные, условно-натуральные и т.д.)
Калькуляция	Возможно калькулирование полной или производственной себестоимости в соответствии с учетной политикой организации для целей ведения финансового учета	Исходя из потребностей управления могут использоваться различные методики калькулирования себестоимости (в т.ч. по переменным расходам)
Счета и двойная запись	Обязательны	Возможны
Балансовое обобщение и отчетность	Регламентируется нормативными актами	Периодичность составления определяется принципом экономичности; возможно составление прогнозных балансов

Кроме того, в организациях, использующих затратный механизм ценообразования, следствием заниженной оценки основных средств является снижение полной себестоимости продукции, ее цены и, возможно, рост положительного потока денежных средств организации.

Центральный элемент метода бухгалтерского учета - калькулирование обретает в управленческом учете новое содержание, которое можно определить следующим образом: «разная себестоимость для разных целей». «Управленческая» себестоимость - не всегда фактическая, не всегда полная.

Иногда в калькуляционные расчеты включаются все производственные расходы, иногда - все переменные (как производственного, так и непромышленного характера); в ряде ситуаций принимаются во внимание вмененные (воображаемые) затраты.

Как и в случае с оценкой, выбор той или иной методики расчета себестоимости в системе управленческого учета определяется стоящей перед менеджером задачей.

Баланс в системе финансового учета свидетельствует о состоянии имущества и обязательств организации на истекшую дату. В управленческом учете миссия балансового обобщения иная. Все эти приемы преследуют одну цель - на основе сравнения альтернативных сценариев развития бизнеса предоставить возможность менеджеру выбрать единственно верный вариант управленческого решения.

Кроме методов бухгалтерского учета управленческий учет использует совокупность методов статистики, экономического анализа, а также экономико-математические методы. Возможности применения статистических методов для целей прогнозирования, глубоко проработанные рядом отечественных авторов, давно и успешно используются в хозяйственной практике отечественных предприятий. В условиях антикризисного управления производственно-хозяйственной деятельностью организаций особую актуальность приобретает один из ведущих разделов комплексного экономического анализа - параметрический анализ.

Развитие информационных технологий позволяет и при осуществлении управленческого учета пользоваться результатами исследований в области построения имитационных моделей, способных решать слабоструктурируемые задачи. Имитационное моделирование предоставляет возможность экспериментировать с производственно-финансовыми процессами (существующими или предполагаемыми) в тех случаях, когда делать это на реальном объекте либо невозможно, либо нецелесообразно. В процессе построения имитационной модели могут использоваться регрессионный и корреляционный виды анализа. Имеющиеся в этой области научные результаты будут востребованы управленческим учетом.

Принцип (от лат. Principium - основа, начало) - это основное, исходное положение какой-либо теории, учения [5]. Исследовать принципы управленческого учета необходимо принимая во внимание два обстоятельства:

- 1) место, занимаемое управленческим учетом в общей бухгалтерской системе;
- 2) цель, реализуемую системой управленческого учета.

Поскольку управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, им объективно используется ряд важнейших бухгалтерских принципов (требований, правил) - экономичности и своевременности представляемой информации, ее сопоставимости и др. Важнейшая цель управленческого учета состоит в формировании отчетности, специально подготовленной для менеджеров различных уровней управления (в отличие от финансового учета, обобщающего информацию на основе использования общих правил ведения учета). Это создает предпосылки к:

- более эффективной реализации названных бухгалтерских принципов в системе управленческого учета;

- использованию управленческим учетом ряда собственных принципов, не свойственных финансовому учету.

Так, согласно МСФО, выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Известно, однако, что спад деловой активности организации (вызванный, к примеру, «сезонным» колебаниями спроса, временной приостановкой производственной деятельности в целом или ликвидацией каких-либо ее отдельных направлений) никак не влияет на состав и сроки представления внешней финансовой отчетности. Управленческая отчетность в описанных ситуациях может либо не формироваться вовсе, либо представляться в усеченном формате. Принцип экономичности в этом случае реализуется в полной мере - в управленческом учете формируется лишь та информация и та отчетность, которая необходима менеджерам для целей управления.

Другим требованием, предъявляемым МСФО к финансовой отчетности учета, является своевременность ее представления. Однако это правило порой входит в противоречие с принципом полноты отражения хозяйственных операций и их документальной обоснованности. В управленческом учете в ряде случаев принцип полноты и документальной обоснованности хозяйственных операций может игнорироваться ради обеспечения своевременности предоставления информации.

Наряду с этим управленческому учету свойственен ряд собственных принципов, не используемых системой финансового учета. Их перечень и содержание представлены в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Принципы управленческого учета

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность представления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности
Конфиденциальность представляемой информации	Предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии
Полезность представляемой информации	Предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации

Окончание таблицы 2.2.

Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов
Экономичность представляемой информации	Состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации
Принцип управления по отклонениям	Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности

Видно, что принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

- оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности;

- создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов предпринимательской деятельности с тактическими и стратегическими целями организации.

Это, в свою очередь, позволяет реализовать основную цель управленческого учета: обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных, в конечном итоге, на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала.

2.2. Место бухгалтерского управленческого учета в системе управления предпринимательской деятельностью

В современной экономической литературе часто отождествляются понятия «управленческий» и «производственный» учет, но с этим согласиться нельзя. Исторически производственный учет является

предшественником управленческого учета. Системы производственного учета ранее развивались по существу как расчетные, основной целью которых было определение затрат на производство и выручки на единицу продукции. В настоящее время к производственному учету предъявляются большие требования.

Производственный учет сегодня призван следить за издержками производства, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии. Он должен четко и детально отражать все процессы, связанные с производством и реализацией продукции на предприятии. Основными разделами современного производственного учета являются:

- учет издержек по видам;
- учет издержек по местам их возникновения;
- учет издержек по носителям.

Учет издержек по видам показывает, какие группы издержек возникли на предприятии в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) в отчетном периоде.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет распределить их между отдельными подразделениями предприятия (центрами ответственности), в которых они были осуществлены.

Наконец, *учет издержек по носителям* предполагает определение всех издержек, связанных с производством единицы какой-либо конкретной продукции или с выполнением определенного заказа.

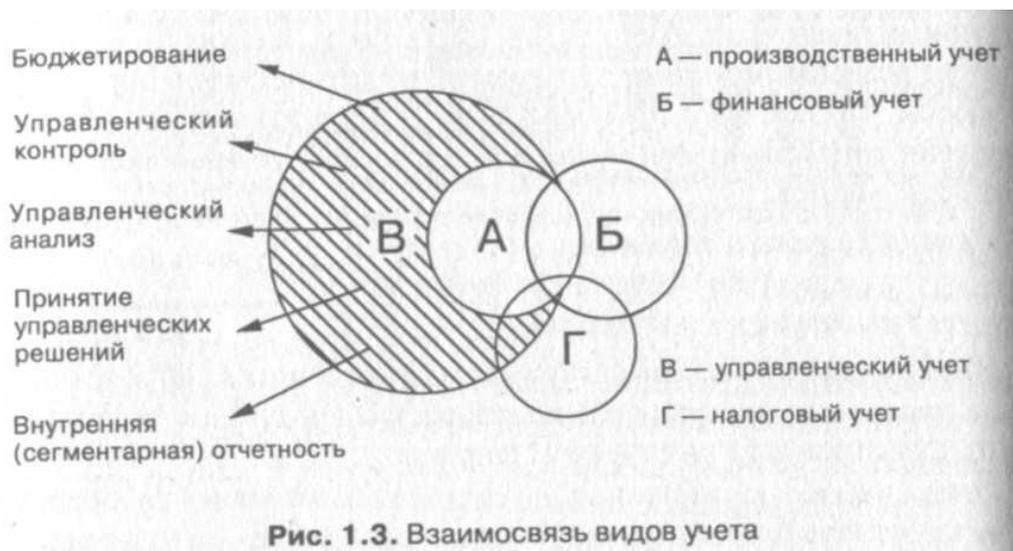
Таким образом, только в рамках производственного учета удастся рассчитать себестоимость единицы продукции, приходящуюся на нее прибыль и уровень рентабельности.

С течением времени процесс управления предприятием претерпел существенные изменения как с точки зрения постановки задач, так и с точки зрения методов их решения. Производственный учет в современных условиях не является самоцелью. Его информация необходима менеджерам для принятия оперативных производственных решений. Следовательно, *бухгалтерский управленческий учет включает производственный учет*. Взаимосвязь видов учета иллюстрируется на рис. 1.3.

Производственный учет является «базой» управленческого учета. Его «надстроечная» часть (на рисунке она заштрихована) представляет собой бюджетирование, управленческий анализ и контроль деятельности организации и ее сегментов, а также составление внутренней отчетности.

Управленческий учет пересекается с финансовым в части учета затрат. Различие лишь в методах учета затрат: в первом случае речь идет об аналитическом учете, во втором - о синтетическом.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление. Однако информация финансового и управленческого учета может использоваться в налоговых расчетах.



Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет определить его место в системе управления предпринимательской деятельностью.

Как свидетельствуют исследования, в дореволюционной России любой предприниматель (имеющий, к примеру, собственную юридическую контору, занимающийся коммерцией или врачеванием) обязан был владеть основами бухгалтерского учета. Современные менеджеры, напротив, зачастую даже гордятся отсутствием бухгалтерского образования. Вместе с тем, управленческий учет должен стать фундаментом менеджмента, его банком данных. Важнейшее предназначение бухгалтерского управленческого учета состоит в информационной поддержке менеджмента. В противном случае ведение управленческого учета в организации окажется бессмысленным, а управление предпринимательской деятельностью - процессом эфемерным и ненаучным, осуществляемым интуитивно.

2.3. Взаимодействие финансового и управленческого учета

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- в обеих системах учета могут рассматриваться одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;
- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;
- методы финансового учета применяются и в управленческом учете;
- оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов. Следовательно, во

избежание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового бухгалтерского учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческого учета во многом зависит от особенностей структуры действующего Плана счетов.

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные отличия по следующим вопросам:

1. Обязательность ведения учета.

Ведение *бухгалтерского финансового учета* предусмотрено законодательством, т.е. обязательно. В соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» «Руководитель организации обязан организовать бухгалтерский учет и создать необходимые условия для правильного его ведения»[1]. Бухгалтерский финансовый учет ведется по требуемой форме и с требуемой степенью точности независимо от желания руководства предприятия.

В отношении *бухгалтерского управленческого учета* в специальной экономической литературе обычно встречается точка зрения, согласно которой его ведение необязательно и всецело зависит от воли руководства. С этим согласиться трудно, если вспомнить, что важнейшими слагаемыми данного учета являются производственный учет и калькулирование. Учет издержек по местам возникновения затрат необходим организации, осуществляющей различные виды деятельности, при условии, что налог на прибыль от них рассчитывается по различным налоговым ставкам. Без поставленного должным образом управленческого учета эту задачу решить нельзя. В остальном же степень развития бухгалтерского управленческого учета зависит от задач, стоящих перед организацией, от уровня профессиональной подготовки ее руководства. При этом обязательно должно выполняться условие: затраты на сбор и подготовку управленческой информации должны быть ниже экономического эффекта от ее использования.

2. Цели ведения учета.

Цель *финансового учета* - составление финансовых документов для внешних пользователей. Как только финансовая отчетность готова, цель считается достигнутой.

Цель *управленческого учета* - обеспечение внутрипроизводственного планирования, управления и контроля. Цель управленческого учета во времени непрерывна, перманентна и достигается на короткий миг.

3. Пользователи информации.

Как отмечалось выше, потребителями информации *финансового учета* являются внешние пользователи.

Информация *управленческого учета*, напротив, готовится для внутренних пользователей.

4. Методы ведения учета.

Важнейшими элементами метода *финансового учета* являются счета и двойная запись, документация и инвентаризация.

Управленческий учет пользуется этими приемами, но не всегда. Запись информации необязательно ведется по двойной системе.

5. Свобода выбора.

Финансовый учет основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации, т.е. он до определенной степени централизован. Публичная финансовая отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке.

Управленческий учет, напротив, организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия, в чем и заключается его преимущество перед финансовым учетом. Общие принципы данного учета сводятся к тому, чтобы максимально обеспечить руководство полезной информацией. *Управленческий учет* в большей степени основан на логике и опыте или на общей приемлемости. В этом смысле можно говорить о децентрализации управленческого учета.

6. Используемые измерители.

Как известно, *финансовый учет* ведется в белорусской валюте - в рублях. В рублевой оценке должна быть составлена и финансовая отчетность.

В *управленческом учете* используются как денежные, так и не денежные измерители - в зависимости от их «полезности». Успешно применяются натуральные показатели (штуки, метры, тонны, литры и т.д.) - в зависимости от отраслевой принадлежности организации, условно-натуральные показатели (условные банки — в консервной промышленности, условная жирность — в мыловаренной промышленности и т.д.). Для измерения рабочего времени могут применяться такие показатели, как человеко-часы, станко-часы, машино-часы.

7. Группировка затрат.

В *финансовом учете* затраты группируются по экономическим элементам. Под элементом понимается однородный вид затрат на производство. Группировка затрат по элементам призвана дать ответ на вопрос: что затрачено на производство в отчетном периоде? При этом учитывается, где и на что израсходованы средства. «Основными положениями по составу затрат, включаемых в состав себестоимости продукции (работ, услуг)», утвержденными постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 г. № 210/161/151 для целей

ведения финансового учета определен следующий перечень экономических элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
- прочие затраты [6].

Такая классификация затрат позволяет определить в финансовом учете результат (прибыль или убыток) по обычным видам деятельности.

В *управленческом учете* затраты группируются по носителям затрат в разрезе статей калькуляции. Под носителем затрат понимаются вид продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации как на внешнем рынке, так и внутри организации. Классификация затрат по статьям калькуляции дает ответ на вопрос: на что израсходованы ресурсы и где? Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Это связано с тем, что организация производственного учета как элемента управленческого учета является политикой предприятия в области управления затратами, т.е. «внутренней» политикой.

Для промышленных предприятий наиболее характерны следующие калькуляционные статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические нужды;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- потери от брака;
- цеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- прочие производственные расходы;
- расходы на реализацию.

Однако каждое предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты.

В результате различий в подходах к группировке затрат в финансовом и управленческом учете информация о прибыли формируется по-разному. По данным финансового учета можно рассчитать финансовый результат деятельности всей организации (эта информация представляется в форме № 2 финансовой отчетности «Отчет о прибылях и убытках»). Из информации управленческого учета можно узнать, насколько прибылен тот или иной вид продукции (работ, услуг).

8. Основной объект учета.

В *финансовом учете* хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.

В *управленческом учете* основное внимание обращается на центры ответственности - структурные подразделения, возглавляемые руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы. Так, центрами ответственности могут быть цех, участок, бригада - на промышленном предприятии, секция - на предприятии торговли, отдел - в научно-исследовательской организации, отделение - в лечебном учреждении и т.д. При этом в сферу ответственности руководителя подразделения включаются лишь такие показатели издержек и выручки, на которые он может оказывать реальное воздействие (так называемые регулируемые издержки и доходы). Поэтому иногда управленческий учет называют учетом ответственности.

Выше уже назывались такие центры ответственности, как центр затрат, центр доходов, центр прибыли.

Ответственность за выполнение соответствующих показателей несет руководитель центра. Разбивая предприятие на центры прибыли, руководство считает этот показатель основным для оценки результатов деятельности своих менеджеров. (Такой подход более 40 лет практикует Великобритания.)

Принимая прибыль за основной оценочный показатель, руководствуются следующими правилами:

- рост прибыли подразделения не должен вести к снижению прибыли всей фирмы;
- прибыль каждого подразделения должна быть сформирована объективно, независимо от размеров прибыли всей компании;
- результаты деятельности одного менеджера не должны зависеть от решений других менеджеров.

Кроме выделения на предприятии центров затрат и центров прибыли управленческий учет допускает возможность формирования центров инвестиций.

Степень детализации мест возникновения затрат и их увязка с центрами ответственности устанавливаются администрацией предприятия. Таким образом, в управленческом учете внимание фокусируется как на хозяйственной деятельности в целом, так и на отдельных функциях.

9. Периодичность составления отчетности.

В *финансовом учете* периодичность составления отчетности устанавливается законодательными нормативными актами. Полный финансов отчет составляется предприятием по итогам года, менее детальные - поквартально.

В *управленческом учете* отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно, а иногда - немедленно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, срок и

периодичность представления внутренней отчетности. Главный принцип - целесообразность и экономичность.

10. Степень надежности информации.

Финансовый учет документально подтвержден, но, несмотря на это, его оценки могут быть не абсолютно точными.

Информация *управленческого учета* во многом носит расчетный характер и зачастую не связана с операциями на счетах бухгалтерского учета. Администрации предприятия нужна своевременная информация, и здесь часто можно пойти на определенное ослабление требований к ее точности в пользу оперативности. В результате в управленческом учете часто используются приблизительные оценки.

11. Степень открытости информации.

Финансовая отчетность не представляет коммерческой тайны. Она является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами.

Информация *управленческого учета*, как отмечалось выше, обычно является коммерческой тайной предприятия. Она не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.

12. Привязка во времени.

Финансовый учет отражает финансовую историю организации. В соответствии с принципом документальной обоснованности бухгалтерские корреспонденции выполняются после совершения хозяйственной операции. Хотя данные финансового учета и принимаются во внимание при планировании, они все-таки носят «исторический» характер.

Управленческий учет содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее. Поэтому нередко говорят: цель финансового учета — показать, «как это было», а управленческого — «как это должно быть».

13. Базисная структура.

Финансовый учет строится на известном формальном уравнении:

Актив = Собственный капитал + Внешние обязательства.

Структура информации управленческого учета зависит от запросов пользователей этой информации.

14. Методика расчета финансовых результатов.

В *финансовом учете* возможны две концепции. Первая предусматривает расчет прибыли как разности между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью. Это старая концепция, применяемая и управленческим учетом, она до сих пор является стандартом отечественного финансового учета.

Вторая концепция состоит в том, что прибыль рассчитывается как разность между выручкой от продажи продукции, ее производственной себестоимостью и периодическими расходами, собираемыми в отечественном учете на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Этот подход представляет собой современный стандарт финансового учета

западных стран с рыночной экономикой и начал применяться в нашей стране с 1995 г.

В *управленческом учете* возможны иные подходы к определению финансового результата. Так, в соответствии с системой «директ-костинг» рассчитывается показатель маржинального дохода. Международные стандарты финансовой отчетности запрещают применять этот подход для составления финансовой отчетности.

15. Связь с другими дисциплинами.

Финансовый учет основан главным образом на собственном методе.

Управленческий учет тесно связан с иными дисциплинами - микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.

Тема 3. ПОНЯТИЕ ЗАТРАТ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И УЧЕТ, ГРУППИРОВКА И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ

3.1. Понятие затрат, их классификация.

3.2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

3.3. Классификация затрат для принятия решений и планирования.

3.4. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности.

3.5. Группировка и распределение затрат.

3.1. Понятие затрат, их классификация

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит оттого, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;

- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;

- планируемые и не планируемые.

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь уделяется корректировке затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т.е. составлению гибких смет.

3.2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). Входящие затраты - это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были расходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Реализация».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса - товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», истекшие - тождественны понятию «расходы». Расходы - это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Прямые и косвенные расходы. К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним - косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий.

Классификация косвенных расходов представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Классификация косвенных (накладных) расходов

Косвенные (накладные) расходы		
Общепроизводственные (производственные)		Общехозяйственные (внепроизводственные)
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление	
1	2	3
Амортизация оборудования и транспортных средств	Расходы по производственному управлению	Административно-управленческие расходы
Текущее обслуживание и ремонт оборудования	Затраты, связанные с подготовкой и организацией производства	Расходы по техническому управлению
Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления	Расходы по производственному управлению

Окончание таблицы 3.2

Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря	Расходы по управлению снабженческой деятельностью и финансово-сбытовой деятельностью
Заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря	Расходы на набор рабочей силы, обучение кадров, переподготовку, повышение квалификации
Расходы на внутризаводские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты по обеспечению нормальных условий работы	Оплата услуг, оказываемых внешними организациями
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на подготовку кадров	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
		Налоги, сборы, отчисления по установленному законодательству порядку

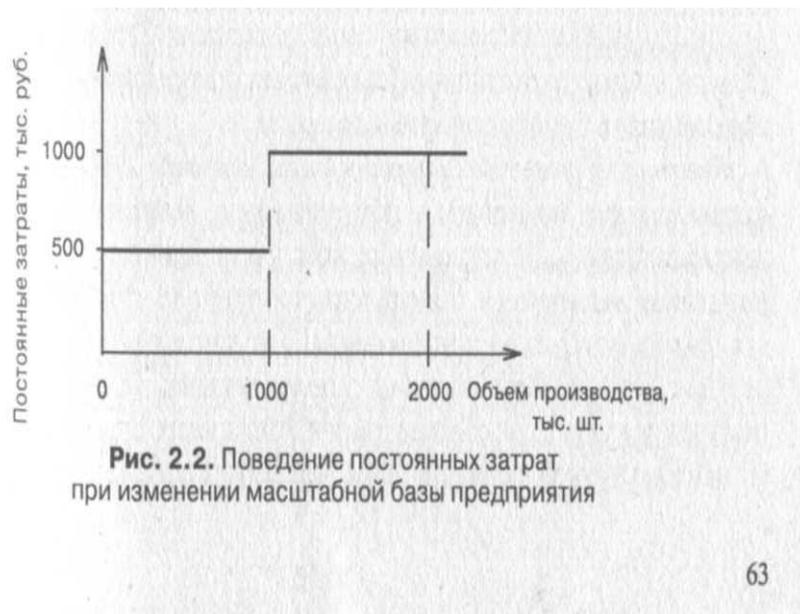
Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы - это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- **Общепроизводственные (производственные) расходы** — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

- **Общехозяйственные (внепроизводственные) расходы** осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы». Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными.

Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия - объемом продаж.



Под *масштабной базой* в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, предприятие располагает станочным парком в 10 ед. оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн. ед. продукции. Годовая сумма амортизации по этим основным средствам составляет 500 тыс. руб. Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков. Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн. шт. изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства — от 1 до 2 млн. шт. изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн. руб. до следующего изменения масштабной базы. Описанная зависимость иллюстрируется рис. 2.2.

На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все расходы будут прямыми. На обрабатывающих предприятиях (в машиностроении, легкой, пищевой промышленности и др.) косвенные расходы весьма существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы считаются косвенными.

Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода). В соответствии с *Международными стандартами финансовой отчетности* для оценки запасов произведенной продукции *только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции*. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные) - это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют *запасоемкими*, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), - это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с *Международными стандартами финансовой отчетности* они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют *незапасоемкими*. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые — расходы по управлению предприятием. Учет этих затрат ведется соответственно на балансовых счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на

реализацию». Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

Одноэлементные и комплексные затраты. Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавочные расходы».

3.3. Классификация затрат для принятия решений и планирования

Как отмечалось выше, одной из задач бухгалтерского управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при полнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

- переменные, постоянные, условно-постоянные — в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
 - безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
 - вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
 - планируемые и непланируемые затраты.

Кроме того, в управленческом учете различают предельные и приростные затраты и доходы.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) — стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции — величина постоянная.

Динамика переменных затрат показана на рис. 2.3, где переменные затраты на единицу продукции (удельные) условно остаются на уровне 20 руб.

К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия и называются *постоянными производственными затратами*. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения.

Динамику совокупных постоянных затрат (условно на уровне 100 тыс. руб.) и удельных постоянных затрат иллюстрирует рис. 2.4.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете; используется специальный показатель — коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$Крз = \frac{Y}{X}$$

где Y — темпы роста затрат, %;

X — темпы роста деловой активности фирмы, %.

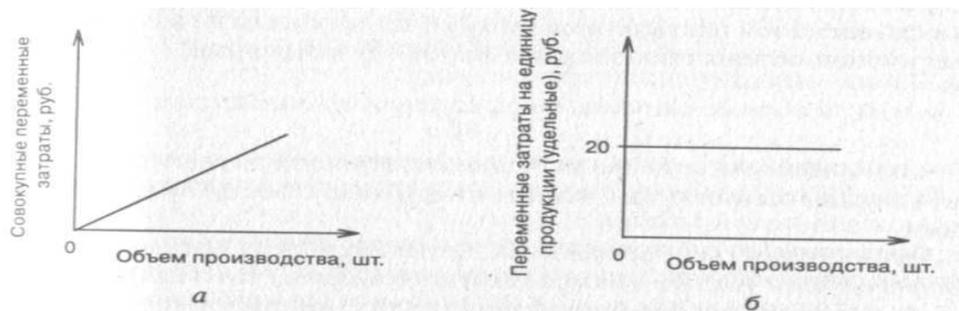


Рис. 2.3. Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат

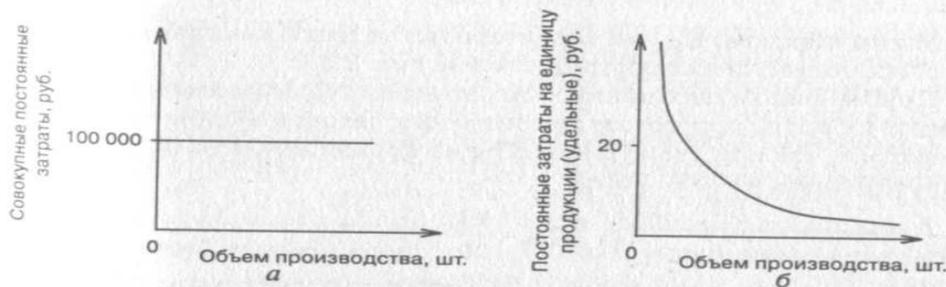


Рис. 2.4. Динамика совокупных (а) и удельных (б) постоянных затрат

67

Как отмечалось выше, затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. Например, стоимость арендной платы за пользование автомобилем не изменится при увеличении объема производства на 30%. В этом случае $K_{рз} = 0/30 = 0$.

Таким образом, нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными издержками.

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты*. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Например, при увеличении объема произволе на 30% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции. Тогда $K_{рз} = 30/30 = 1$.

Таким образом, $K_{рз} = 1$ характеризует затраты как пропорциональные.

Другим видом переменных затрат являются *дегрессивные затраты*. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объема производства на 30% издержки выросли лишь на 15%. Тогда $K_{рз} = 15/30 = 0,5$.

Итак, случай, когда $0 < K_{рз} < 1$, свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными затратами*. В качестве примера можно привести следующее соотношение: рост объема производства на 30% сопровождается увеличением издержек на 60%. Тогда $K_{рз} = 60/30 = 2$.

Следовательно, при $K_{рз} > 1$ затраты являются прогрессивными.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения

содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными). В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты между них переговоров (переменное слагаемое).

Следовательно, любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

$$Y = a + bX,$$

где Y - совокупные издержки, руб.;

a - их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

b - переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X - показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т.е. $a = 0$, то это переменные затраты. Если b принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Для целей управления - оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и решения других вопросов - необходимо описать поведение издержек вышеприведенной формулой, т.е. разделить их на постоянную и переменную части.

В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов и метод высшей и низшей точек, который на практике оказывается наиболее простым.

Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнить между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, часто в управленческом учете называют релевантными. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в

расчетах оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Пример. Предприятием А, реализующим продукцию на внешнем рынке, впрок были закуплены основные материалы на сумму 500 тыс. руб. Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная них продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке.

Однако российский партнер готов купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 800 тыс. руб. При этом дополнительные затраты предприятия А по изготовлению продукции составят 600 тыс. руб. Целесообразно ли принимать подобный заказ?

В данном случае сравниваются между собой две альтернативы: не принимать или принимать заказ.

Истекшие затраты по приобретению материалов в сумме 500 тыс. руб. уже состоялись и не зависят от того, какой вариант будет выбран. Они не влияют на выбор решения, не являются релевантными и потому могут не учитываться при принятии решения. Сравним альтернативы по релевантным показателям (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Показатели	Альтернатива I (не принимать заказ)	Альтернатива II (принять заказ)
Выручка от продаж	-	800
Дополнительные затраты	-	600
Прибыль	-	200

Видно, что, выбрав альтернативу II, предприятие А уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 200 тыс. руб., сократив его с 500 до 300 тыс. руб.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Из предыдущего примера видно, что 500 тыс. руб. - безвозвратные затраты. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

Вмененные (воображаемые) затраты. Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности.

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу – это

упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Пример. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в смены и за неделю выпускает батончиков нарезных на 10 тыс. руб. Новый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 тыс. руб., получаемого ранее от выпечки батончиков, т.е. по существу понесет убытки 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. руб. (10 + 3). При этом 10 тыс. руб. - вмененные (воображаемые затраты) или упущенная выгода предприятия.

Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере - при полной загрузке производственных мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

Приростные и предельные затраты. Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Пример. Торговое предприятие имеет показатели, представленные в таблице 3.4. Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составить 200 штук, продажная и закупочная цены не изменятся. При этом предусмотрено увеличить на 30 % - расходы на рекламу; на 20 % - арендную плату за новые торговые помещения; на 10 % - командировочные расходы.

Таблица 3.4

Показатели	Значения
Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.:	1000
объем реализации, шт.	1000
цена за единицу, тыс. руб.	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.	0,5
Издержки обращения, тыс. руб.:	260
расходы на рекламу, тыс. руб.	120
содержание персонала, тыс. руб.	80
командировочные расходы, тыс. руб.	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150

Расчет приростных доходов и расходов представлен в табл. 3.5 (закупочная цена товара и расходы по заработной плате персонала в расчетах отсутствуют, являясь нерелевантными показателями).

Таким образом, создание нового рынка сбыта приведет к приростным расходам в сумме 72 тыс. руб. Приростные доходы составят 200 тыс. руб.

Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью, если медленнее - предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших это.

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара). В вышеприведенном примере товарооборот должен увеличиться на 200 шт., следовательно, предельные затраты составят: $72000 : 200 = 360$ руб., а предельный доход: $200\ 000 : 200 = 1000$ руб.

Таблица 3.5

Статьи затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозируемые доходы (расходы), тыс. руб.	Приростные доходы (расходы), тыс. руб.
Выручка от продаж (доход)	1000	1200	200
Расходы — всего	330	402	72
в том числе:			
на рекламу	120	156	36
командировочные	60	66	6
арендная плата	150	180	30

Планируемые и не планируемые затраты. Планируемые — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

Не планируемые — затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с не планируемыми затратами.

3.4. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции,

невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности, он может реализовываться на практике в разделении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может. Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

Например, производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника. Ответ неоднозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти затраты окажутся контролируемыми. Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как не регулируемые начальником цеха, и «на ковер» вызывают начальника отдела снабжения.

3.5. Группировка и распределение затрат

Как отмечалось выше, организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия — в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможен учет издержек:

- ✚ по видам,
- ✚ по местам их возникновения,
- ✚ по центрам ответственности
- ✚ по носителям затрат.

Учет затрат по видам — первое необходимое условие для итогового контроля издержек. Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование, прочие расходы. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции - процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов. Фондоемкая продукция, где наибольшая доля затрат приходится на амортизационные отчисления, в целях снижения ее себестоимости нуждается в более эффективном использовании основных средств и т.д.

Приведенная выше классификация затрат по видам может быть расширена. Однако для объективной оценки и учета издержек они должны быть классифицированы так, чтобы каждый первичный учетный документ отражал один определенный вид издержек. Для удобства учета издержек и последующего анализа на конкретном предприятии каждому виду издержек присваивается регистрационный номер.

Учет затрат по местам их возникновения - второе возможное направление организации учета производственных издержек. Место возникновения затрат - это структурное подразделение предприятия которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская, отдел рекламы, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Они часто подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону. Все подразделения, производящие продукты (оказывающие услуги) для внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных затрат является учет по центрам ответственности. Как отмечалось выше, центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могли возлагаться на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Наконец, четвертое направление учета затрат - *учет по носителям*. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (транспортные, монтажные ит.п.). Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов.

На **первом этапе** выбирается объект учета затрат, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Ими могут быть заказы, переделы, виды производств, структурные подразделения предприятия.

Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат. Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.д.

На заключительном, **третьем этапе** выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения возможно их распределение по носителям затрат (объектам калькулирования).

Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. *Первый* затрагивает вопросы аккумуляции издержек по местам их возникновения, включая перераспределение производственных затрат между структурными производственными подразделениями. *Второй блок* предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

Нижеприведенный пример иллюстрирует первый блок учета затрат. О проблемах, связанных со вторым блоком, речь пойдет в последующем материале.

Пример. Организационная структура клиники, оказывающей платные медицинские услуги, представлена двумя производственными подразделениями (отделение терапии и отделение хирургии) и тремя непроизводственными службами (обслуживающими подразделениями): администрацией, прачечной, столовой. В табл. 3.6 изделия клиники за отчетный период идентифицированы с местами возникновения затрат. (В нашем примере они совпадают с центрами ответственности клиники.)

В данном случае первые два этапа уже пройдены. Необходимо выбрать метод дальнейшего перераспределения издержек и выполнить соответствующие расчеты.

В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек непроизводственных подразделений между производственными сегментами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний.

Таблица 3.6

Затраты центров ответственности клиники, у.е.

Центр ответственности	Затраты
Администрация	900
Прачечная	225
Столовая	475
Хирургия	1200
Терапия	1000
Итого	3800

Метод прямого распределения затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. В качестве базы могут выступать процент потреблению каждым производственным подразделением услуг непроизводственных разделений, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки клиники и т.д. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент учетной политики предприятия. Следует подчеркнуть, однако, что выбор базы определения является субъективным процессом.

Допустим, в качестве базы распределения выбрана доля выручки. При этом доля хирургического отделения (хирургии) в общей сумме выручки составляет 60%, доля терапевтического отделения (терапии) — 40%. Результаты такого распределения затрат представлены в табл. 3.7.

В тех случаях, когда одни непроизводственные подразделения оказывают услуги другим непроизводственным сегментам, применяются последовательный (пошаговый) и двухсторонний методы распределения затрат.

Метод пошагового распределения затрат применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации — прачечной и столовой).

Таблица 3.7

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов
клиники методом простого распределения

Показатели	Производственные подразделения		Итого
	хирургия	терапия	
Прямые затраты, у.е.	1200	1000	2200
Доля в выручке от реализации медицинских услуг, %	60	40	100
Распределение затрат администрации, у.е.	540	360	900
Распределение затрат прачечной, у.е.	135	90	225
Распределение затрат столовой, у.е.	285	190	475
Всего затрат после распределения, у.е.	2160	1640	3800

Общий принцип распределения затрат состоит в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента.

Конечно, можно распределить издержки непроизводственных подразделений между производственными центрами ответственности поровну. Однако в этом случае на лечение пациентов по одним подразделениям будут отнесены заведомо завышенные затраты, по другим - они будут ниже, чем на деле. Интересы лечебного учреждения лежат в плоскости полученных реальных данных, позволяющих объективно оценить экономическую эффективность функционирования своих отдельных центров ответственности.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделениями между производственными осуществляется поэтапно.

Шаг 1. Определение затрат по подразделениям. Учитываются затраты подразделения.

Шаг 2. Определение *базовой единицы*, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Так, для лаборатории - это количество выполненных анализов, для прачечной - количество выстиранного белья (кг); для столовой - количество приготовленных порций (шт.); для гаража — пробег автотранспорта (км) и т.д.

Шаг 3. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. Общий порядок распределения — от

непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения. Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат мы уже не можем распределять на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

Приписав затраты клиники доходным центрам ответственности можно подсчитать стоимость лечения, например, в терапевтическом или хирургическом отделениях. Если оплата производится по выписанным пациентам, то полученные суммы нужно разделить на количество этих пациентов за тот период, в течение которого учитывались затраты больницы. В результате можно будет сопоставить суммы полученных за лечение пациентов доходов с понесенными затратами.

Подобная информация чрезвычайно важна для принятия правильных управленческих решений. Например, если компенсация за больного превышает затраты на его лечение, то имеет смысл расширить данное отделение или попытаться привлечь дополнительных пациентов этого профиля. Кроме того, периодически проводя подобный анализ, можно оценивать тенденции изменения затрат учреждения здравоохранения по отделениям (центрам ответственности) и своевременно выявлять причины этих изменений, а также проводить сравнение подобных показателей между разными лечебными учреждениями.

Третий метод распределения затрат, используемый в бухгалтерском управленческом учете, назван **двухсторонним** (или **методом взаимного распределения**), что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

Тема 4. СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ: ЕЕ СОСТАВ И ВИДЫ. ПРИНЦИПЫ И МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

4.1. Себестоимость продукции: ее состав и виды.

4.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.

4.3. Принципы калькулирования, его объект и методы.

4.4. Пооперационный и попередельный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

4.5. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

4.6. Метод учета затрат по функциям (ABC - метод).

4. 1. Себестоимость продукции: ее состав и виды

Одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные средства, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1) затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они воздаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемой корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

Следует отметить, что *в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.*

В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работу услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках бухгалтерского финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета такая картина вполне приемлема.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости - предприятие получает возможность влиять на нее, т.е. управлять своими издержками. Именно такая информация должна формироваться в системе бухгалтерского управленческого учета.

В зависимости от того, какие затраты включались в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе ранее выделялись следующие ее виды:

- цеховая - включала прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризовала затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная - состояла из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствовала о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- полная себестоимость - производственная себестоимость, увеличенная на сумму сбытовых расходов. Этот показатель интегрировал общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречил *Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки:* прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из

производственной себестоимости, сбытовых и административных (общехозяйственных) расходов.

Процесс формирования полной себестоимости показан на рис. 4.1.

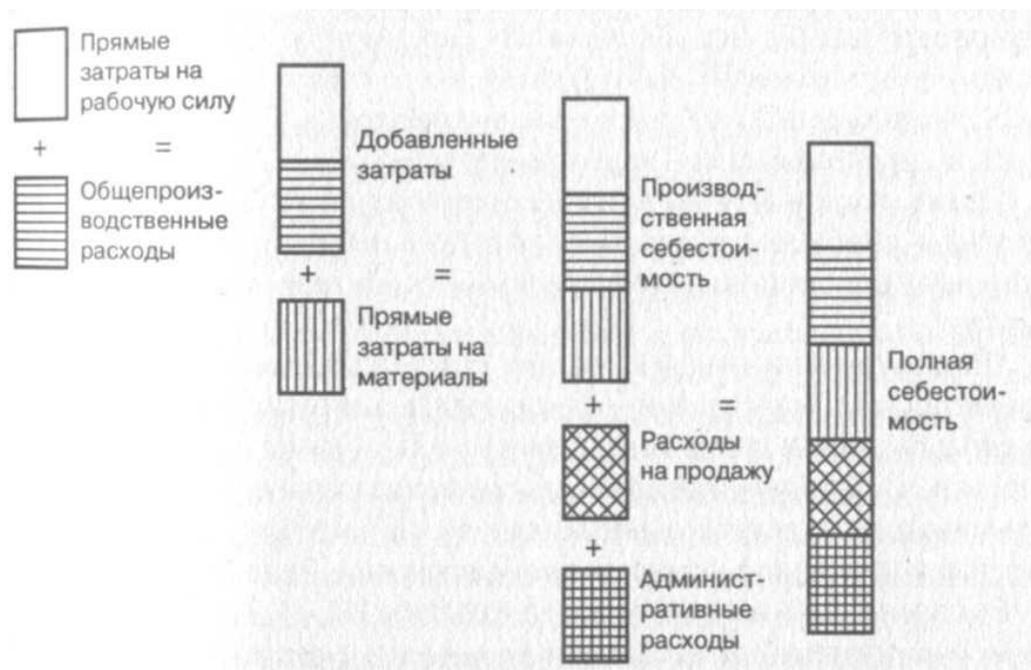


Рис. 4.1. Элементы себестоимости изделия

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднеотраслевая - характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

Наконец, существуют плановая и фактическая себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

4.2. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

В русском языке слово «калькуляция» (лат. *calculatio* - вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости.

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-

денежные и кредитные отношения, бухгалтерский велся по простой схеме - «приход-расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовались приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

В современной экономической литературе [13,24,35,39] *калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг)*. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования — определить издержки, которые приходится на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Предпосылкой калькулирования является учет производственных издержек (производственный учет). Он первичен по отношению к калькулированию.

Производственный учет, будучи частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами. В системе производственного учета такая информация обобщается, группируется по различным признакам и анализируется. Лишь на базе информации, подготовленной определенным образом в системе производственного учета, возможно калькулирование.

Другими словами, речь идет о калькуляционном учете, обеспечивающем группировку издержек в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс калькулирования.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета. Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. С другой стороны, степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором - фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем - себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель - оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для

последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. *Трансфертная (внутренняя) цена* применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения предприятия самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации. Если же продукция подразделения полностью потребляется внутри предприятия, то трансфертная цена является лишь учетной категорией, необходимой для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия, но при этом она не влияет на конечные результаты организации.

Таким образом, производственный учет и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

4.3. Принципы калькулирования, его объект и методы

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование — более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

При отсутствии отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат должны решаться организациями самостоятельно с учетом отраслевых особенностей и целей управления.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. *Объектами учета затрат* являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. *Местом возникновения затрат* в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения

предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.).

Под *объектом калькулирования (носителем затрат)* понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования (носителем затрат). То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (например, предприятия тяжелого машиностроения), а также в организациях, работающих по системе заказов (предприятия бытового обслуживания, ремонтные мастерские аудиторские фирмы и т.д.). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий (переделов), такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами учета затрат становятся отдельные переделы - прядение, ткачество, отделка, а объектом калькулирования - готовая продукция, т.е. ткань. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.); условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности - 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве — тонна литья определенного вида, в консервной промышленности — условные банки); единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни); единицы работы — одна тонна перевезенного груза. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое

отражение в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 8)[3].

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под *методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами (рис. 5.2).

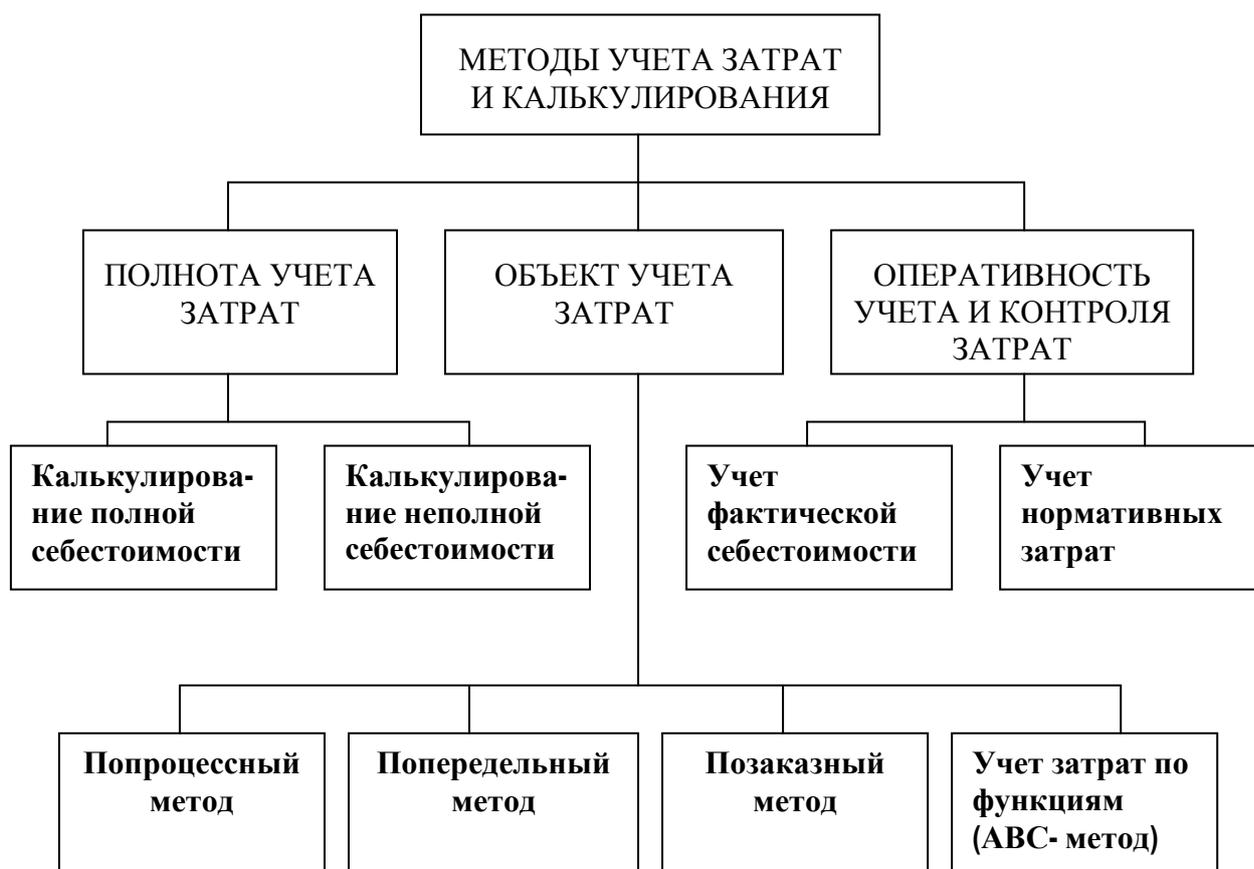


Рис. 5.2 Классификация методов учета затрат и калькулирования

По *объектам учета затрат* выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета (калькулирования)

затрат по функциям. С точки зрения *полноты учитываемых издержек* возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. В зависимости *от оперативности учета и контроля* затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях.

Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять поперечное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета - управления себестоимостью по отклонениям.

4.4. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля за затратами.

Так, особенностями процессов добычи угля является подземный характер ведения работ, постоянное перемещение рабочих мест, что усложняет контроль за издержками производства. Для обеспечения необходимого объема добычи угля каждая шахта должна иметь оптимальную протяженность выработок. Ее малый размер может привести к отсутствию заделов для работы, повлечь к простоям шахты и уменьшению объемов

добычи угля. Следствием же необоснованно завышенной протяженности будут излишние затраты на поддержание их в рабочем состоянии до начала угледобычи.

Разработка горных выработок требует дополнительных затрат, которые также необходимо учесть и отнести на себестоимость добытого угля.

Отдельной статьей затрат в угледобыче является организация работы участков вентиляции, обеспечивающих подачу свежего воздуха в выработки и вывод из них отработанного воздуха. Кроме того, необходимы затраты на организацию работы транспорта, погрузочно-разгрузочных работ, на осушение и поддержание выработок в необходимом состоянии.

Следствием всех этих особенностей является то, что в структуре себестоимости угля преобладает заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее, т.е. эта отрасль промышленности считается наиболее трудоемкой.

В производствах, подобных угольной промышленности, где: а) производится один вид продукции; б) не возникают запасы полуфабрикатов; в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах), — может применяться *метод простого калькулирования*.

Если запасов готовой продукции у предприятия нет (энергетические, транспортные организации), используется *метод простого одноступенчатого калькулирования*. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле

$$C = \frac{З}{X}$$

где С — себестоимость единицы продукции, руб.;

З — совокупные затраты за отчетный период, руб.;

X — количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

Метод простого одноступенчатого калькулирования может применяться не только в отраслях материального производства, но и в производственной сфере, при оказании услуг. Например, отделения банка, используя данный метод, рассчитывают себестоимость одной банковской услуги. Для этого общая сумма расходов, включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг, делится на их количество.

В реальности производств, отвечающих всем трем вышеприведенным требованиям, немного. Так, в угольной промышленности, производящей один вид продукции и не имеющей запасов полуфабрикатов собственного производства, существует некоторое количество продукции, произведенной, но не реализованной покупателю и хранящейся на складе предприятия. Разница между количеством изготовленной и количеством реализованной продукции существует на предприятиях, производящих продукцию, способную долго храниться.

В результате из трех вышеназванных условий соблюдаются два первых. На таких предприятиях применяется *метод простого двухступенчатого калькулирования*. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

2) сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции;

3) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле:

$$C = \frac{3_1}{X_1} + \frac{3_2}{X_2}$$

где С - полная себестоимость единицы продукции, руб.;

3₁ - совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;

3₂ - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X₁ - количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

X₂ - количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Из описания последовательности расчетов себестоимости по методу простого двухступенчатого калькулирования видно, что его практическое использование предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы и административно-сбытовые издержки.

Пример. Предприятием произведено 10 000 ед. изделий, а реализовано 8 000 ед. Производственная себестоимость – 1 млн. руб., а издержки по управлению и сбыту – 0,2 млн. руб. Тогда себестоимость единицы продукции составит:

$$C = \frac{1\,000\,000}{10\,000} + \frac{200\,000}{8\,000} = 100 + 25 = 125 \text{ руб.}$$

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

- отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются *методом простого многоступенчатого калькулирования*.

В условиях такой организации производства нельзя воспользоваться вышеприведенной формулой расчета себестоимости продукции, так как

количество полуфабрикатов каждого передела не совпадает с количеством готовых продуктов. В этом случае необходимо организовать учет издержек и количества изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{Z_{\text{пр1}}}{X_1} + \frac{Z_{\text{пр2}}}{X_2} + \frac{Z_{\text{пр3}}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{\text{прп}}}{X_p} + \frac{Z_{\text{упр}}}{X_{\text{пр}}}$$

где C — полная себестоимость единицы продукции, руб.;

$Z_{\text{пр1}}, Z_{\text{пр2}}, \dots, Z_{\text{прп}}$ - совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_p - количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{\text{пр}}$ - количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов — лишь *добавленные затраты* (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется *калькулированием по стадиям обработки*.

Вышеприведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = Z_m + \frac{Z_{\text{доб1}}}{X_1} + \frac{Z_{\text{доб2}}}{X_2} + \frac{Z_{\text{доб3}}}{X_3} + \dots + \frac{Z_{\text{добп}}}{X_p} + \frac{Z_{\text{упр}}}{X_{\text{пр}}}$$

где C - полная себестоимость;

Z_m - затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.;

$Z_{\text{доб1}}, Z_{\text{доб2}}, \dots, Z_{\text{добп}}$ - добавленные затраты каждого передела, руб.;

$Z_{\text{упр}}$ - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X_1, X_2, \dots, X_p - количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.;

$X_{\text{пр}}$ - количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования. Иногда термин «попроцессное калькулирование» используют как синоним попередельного метода учета. Действительно, между ними - весьма условная грань.

4.4. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. Как правило, это производства, где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических стадий. В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета затрат обычно является передел.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт. Например, текстильное производство состоит из ряда переделов. Исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в I передел - прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается в следующий передел «ткачество», на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок. Технологическая схема ткацкого производства:

ПРЯДЕНИЕ → ТКАЧЕСТВО → ОТДЕЛКА.

В черной металлургии переделы — это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).

Особенностями попередельного метода учета являются:

- ✓ организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- ✓ обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- ✓ списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например в химической, нефтеперерабатывающей, цементной,

металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях. Поскольку перечисленные производства весьма материалоемки, производственный учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабриката, брака, отходов.

К этому методу учета затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика, также применяется поперечный метод учета. *Особенностями производства массового типа* являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ.

Одной из разновидностей организации массового производства является *поточное производство*, при котором обеспечивается строго согласованное выполнение всех операций технологического процесса во времени и перемещение предметов труда по рабочим местам в соответствии с установленным ритмом выпуска продукции.

Примерами поточных производственных линий являются автомобильные конвейеры, конвейеры на часовых, телевизионных заводах и т.п.

В условиях массового производства однородной продукции, как отмечалось выше, возможно практическое использование методов простой калькуляции.

В случае серийного производства, т.е. производства продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером-аналитиком стоит задача разделения затрат, накопленных в течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. В этом случае составляется калькуляция с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия с применением усреднения как метода списания затрат на готовую продукцию. При этом все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», делятся на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде.

Условная единица представляет собой набор затрат, необходимых для производства одной законченной физической единицы продукции. Она включает затраты основных материалов, заработную плату, общепроизводственные расходы.

Применение *метода условных единиц* предполагает, что для производства одной единицы законченной продукции требуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат.

Пример. В производство запущено 1000 настольных ламп. Со склада получены все исходные материалы и комплектующие изделия. По окончании отчетного периода 900 ламп закончены обработкой и признаны готовой продукцией. Их можно оценить как 900 у.е. материальных затрат и 900 у.е. добавленных затрат. Если оставшиеся в незавершенном производстве 100 шт. готовы лишь наполовину, то они расцениваются как 100 у.е. материальных затрат (так как все основные материалы, необходимые для изготовления этих ламп, отпущены в производство) и 50 у.е. добавленных затрат. Если степень готовности оставшихся 100 ламп составляет 30%, то их оценивают как 100 у.е. материальных затрат и 30 у.е. добавленных затрат.

Применение метода условных единиц позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия. Эта величина состоит из двух слагаемых: общего количества изделий, запущенных в производство и завершенных обработкой в течение отчетного периода, и слагаемого, отражающего те затраты, которые были произведены над незавершенным производством в течение отчетного периода.

При этом исходят из двух допущений:

- предполагается, что материальные затраты осуществляются в начале производственного процесса, т.е. в I переделе.

- заработная плата каждого передела обычно объединяется с общепроизводственными расходами по переделу в статью «добавленные затраты». (Это затраты на обработку каждого передела.) Предполагается также, что добавленные затраты распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

Калькулирование затрат может осуществляться:

- методом ФИФО, в соответствии с которым обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т.е. прежде чем запущенные в производство предметы труда не будут обработаны, новые материалы не поступят в I передел;
- методом усреднения, который предполагает, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

В экономической литературе [33] предпочтение отдается методу ФИФО как более точному.

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит в заполнении трех аналитических таблиц. В первой таблице объем производства рассчитывается в условных единицах; вторая позволяет оценить себестоимость одной условной единицы продукции. В третьей, заключительной таблице определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Необходимой предпосылкой калькулирования является организация сводного учета производственных затрат. Понятие «сводный учет» применимо лишь к промышленности. В зарубежной практике оно не используется, так как никакой специальной системы сводного учета, выходящего за рамки традиционного для нас синтетического и аналитического учета затрат на производство, нет.

Отечественная школа бухгалтерского учета трактует понятие «сводный учет» как систему обобщения издержек производства по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Остановимся подробнее на каждом методе.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном варианте* ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только I передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки. Основной недостаток заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства

при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. (Схема бухгалтерских записей на аналитических счетах представлена на рис. 5.4). При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Например, кондитерские фабрики рассчитывают себестоимость какао-масла - полуфабриката собственного производства - в тех случаях, когда он реализуется парфюмерно-косметическим фабрикам. В суконно-прядильном производстве на некоторых предприятиях определяют себестоимость ленты-топса, в трикотажной промышленности - себестоимость сурового полотна. На предприятиях, производящих шерстяные ткани, пряжа может реализовываться непосредственно населению, и в этом случае также применяется полуфабрикатный метод учета.

Подобный вариант учета предполагает использование бухгалтерского счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же названия, которая в последующем расшифровывается и детализируется. Это повышает трудоемкость полуфабрикатного метода.

Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства» (счет 21). Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха (передела) в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, в текущем учете — по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом 90 «Реализация», субсчет 2 «Себестоимость реализации»).

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

4.5. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятия с *единичным типом* организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно одновременно может выполнять и другие заказы, изготавливать десятки различных по конструкции изделий, но каждое - в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими *отличительными особенностями единичного типа* производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах - при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. *Серия* - это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому мелкосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судо- и

авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях химической промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.).

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операции каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза).

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье также используют позаказное калькулирование.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяем договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другим словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа «Открыть заказ» - значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

В зависимости от потребностей предприятия вид этого бланка может варьироваться. Однако в любом случае он, как правило, содержит следующую базовую информацию:

- тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны разовый или сводный). Издержки по разовым заказам учитываются и отражаются в рамках одного отчетного периода. Долгосрочные, или сводные заказы состоят из периодически возобновляемых или ряда мелких заказов. Учет издержек по таким заказам связан с распределением издержек между несколькими отчетными периодами;

- номер заказа (индивидуальный код). Он отличает данный заказ от всех других, находящихся в производстве в отчетный период;

- характеристика заказа (краткое описание работ по выполнению заказа);

- исполнитель (участок, выполняющий работы);

- срок исполнения заказа;

- месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Рассмотрим теперь порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования. В развитие счета 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещенных в данный момент на предприятии. Как отмечалось выше, регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов.

Прямые затраты материалов в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и показываются по дебету счета 20 «Основное производство». Прямая заработная плата также прямо относится на соответствующие заказы.

Возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком

необходимо в течение отчетного периода, когда еще не известна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса - ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

На практике обычно идут другим путем: *косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.*

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.

В значительной степени точность этого прогноза зависит от опыта знаний и интуиции бухгалтера-аналитика, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы — как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него). Например, существенным слагаемым общепроизводственных расходов оказывается оплата коммунальных услуг и электроэнергии, а ее размер в свою очередь зависит от установленных тарифов. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии является для предприятия объективным фактором. Бухгалтеру-аналитику, конечно, трудно предсказать влияние этого фактора в предстоящем периоде.

Вместе с тем именно от предприятия будет зависеть, насколько производительно используется электроэнергия, допускается ли ее непроизводительное потребление, и если допускается, то в какой мере. Такого рода субъективные факторы также должны быть учтены бухгалтером-аналитиком в его прогнозе косвенных расходов предстоящего периода.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности,

характера выполняемых заказов, их размера, количества и т. д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются: отработанные станко-часы, машинодни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например при индивидуальном производстве ковров - квадратные метры, при оказании транспортных услуг - километры пробега автомобиля, аудиторских услуг - количество часов, отработанных сотрудниками аудиторий фирмы, и т. д.

Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на предстоящий период. Здесь он сталкивается с теми же проблемами, о которых речь шла выше. Необходимо оценить возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения (или предприятий), общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов. Правильно оценить влияние всех этих факторов на ожидаемую величину заказов, а, следовательно, и на размер выбранного базового показателя сможет лишь опытный бухгалтер-аналитик.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

4.6. Метод учета затрат по функциям (ABC - метод)

Как отмечалось ранее, одним из принципов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования.

До середины прошлого столетия в отечественной и зарубежной учетной практике базой распределения накладных расходов, как правило, являлись прямые трудозатраты на производство единицы проекции. Во многих компаниях управленческие решения выработывались на основе искаженных данных о производственных затратах, позаимствованных из информации, удовлетворяющей требованиям внешней финансовой отчетности. Данные о производственных затратах, используемые для финансовой отчетности, не могут являться точным показателем ресурсов, потребленных каждым конкретным продуктом, но при этом могут обеспечить достаточно точной информацией для оценки производственных запасов и измерения прибыли на уровне суммарного объема производимой продукции.

При распределении накладных расходов на продукцию традиционные системы калькуляции затрат используют, как правило, объемные показатели, например, часы работы основных производственных рабочих, или время работы оборудования. Объемные показатели позволяют точно измерить

количество ресурсов, потребленных в зависимости от количества произведенных единиц каждого вида продукции. Эти ресурсы включают труд основных производственных рабочих, основные материалы, электроэнергию и затраты, связанные со станками и оборудованием. Существует, однако, множество ресурсов, необходимых для деятельности, не связанной напрямую с физическими объемами производства. Виды этой деятельности, включают обеспечение, в частности, перемещения материалов, закупку материалов, наладку оборудования, составление графиков производственного процесса, промежуточный технический контроль продукции. Так что традиционные системы учета производственных затрат предполагают, что производимые продукты потребляют все ресурсы пропорционально объему их производства, тем самым искажая себестоимость продукции.

Традиционные системы калькулирования производственных затрат были созданы несколько десятилетий назад, когда большинство предприятий производили ограниченный ассортимент продукции, и доминирующими производственными затратами были затраты на основные материалы и на труд основных производственных рабочих. Накладные расходы были относительно невелики, поэтому искажения производственных затрат вследствие неадекватного распределения накладных расходов на продукцию были незначительны. Затраты на обработку информации, напротив, были достаточно высокими, так что применение более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно.

К концу 80-х годов прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;
- следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;
- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т. д.;
- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Названные обстоятельства и стали предпосылками разработки Купером и Капланом в 1988 г. метода учета затрат по функциям, или ABC-метода (от английского Activity Based Costing - ABC).

Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов.

Сопоставление ABC и традиционных систем учета производственных затрат

Для иллюстрации различий между традиционными системами учета производственных затрат и системой ABC, остановимся сначала на распределении затрат на виды деятельности, не связанные с объемом производства.

Рассмотрим, например, такой вид деятельности, как переналадка станка для производства другого продукта. Когда оборудование переводится на производство другого продукта, ресурсы, потребляемые при этом, зависят от количества операций по наладке оборудования и не зависят от объема производства продукта на этом оборудовании после завершения наладки.

Предположим, что затраты на ресурсы, необходимые для наладки, составляют 120 000 т. руб. На оборудовании производится только два продукта: мелкосерийный продукт М и крупносерийный продукт К. Производство за период составляет 5 000 ед. продукта М и 45 000 ед. продукта К. Продукт М производится партиями по 500 ед., продукт К - партиями по 9 000 ед. Таким образом, производство продукта М требует 10 наладок, а продукта К - 5 наладок.

В рамках традиционной системы учета производственных затрат расходы на наладку будут распределяться на производственные подразделения, а затем относиться на продукты на базе объемных показателей производства, таких, как часы работы оборудования или часы работы основных производственных рабочих. Предполагая, что производство обоих продуктов требует равного количества машино-часов работы оборудования или времени труда основных производственных рабочих на 1 ед. продукта, традиционная система отнесет 10% затрат на наладку на продукт М (5 000/50 000) и 90% затрат - на продукт К (45 000/50 000).

Таким образом, на продукт М будут отнесены затраты на наладку в размере 12 000 т. руб. (10% x 120 000 т. руб.), а на продукт К - в размере 108 000 т. руб. (90% x 120 000 т. руб.). В итоге на каждую единицу продукции будет отнесено 2,4 т. руб. затрат на наладку (12 000 т. руб. /5 000 ед. продукта М и 108 000 т. руб. /45 000 ед. продукта К).

В системе ABC затраты прослеживаются вплоть до продукта в соответствии с потребностями продукта в этих затратах (т.е. в операциях, вызывающих эти затраты). Продукт М потребовал 2/3 ресурсов, связанных с наладкой (10 из 15 операций по наладке), а продукт К - только одну треть (5 из 15 операций). Таким образом, затраты по наладке в размере 80 000 т. руб. будут связаны с продуктом М (120 000 x 2/3) и 40 000 т. руб. - с продуктом К. Затраты по наладке в расчете на одно изделие составят 16 т. руб. для продукта М (80 000 т. руб. /5000 изделий) и 0,89 т. руб. для продукта К (40 000 т. руб. /45 000 изделий).

Купер и Каплан утверждают, что традиционные системы учета производственных затрат дают искаженную информацию о себестоимости во всех случаях, когда значителен объем деятельности, не связанной с объемом

производства. В частности, имеются тенденции к занижению себестоимости мелкосерийных продуктов и к завышению себестоимости крупносерийных продуктов.

Система учета затрат по функциям

Система учета затрат по функциям подчеркивает необходимость лучшего понимания накладных расходов, и поэтому уточняет причины возникновения накладных расходов и их связь с продуктами. ABC признает, что в долгосрочном плане большинство производственных затрат являются постоянными и стремится понять причины, вызывающие изменение накладных расходов с течением времени.

Система ABC предполагает, что затраты вызваны деятельностью и что продукты создают спрос на виды деятельности. Связь между продуктом и видом деятельности устанавливается путем отнесения на продукт затрат на все связанные с ним виды деятельности (иными словами, в соответствии с "потребностями" продукта в тех или иных видах деятельности). Тем самым система ABC признает, что бизнес должен учитывать: факторы вызывающие необходимость в том или ином виде деятельности, затраты на виды деятельности и взаимосвязь видов деятельности с продуктом.

Структурно системы ABC включают следующие стадии:

1) определение основных видов деятельности, имеющих место в организации;

2) определение носителя издержек для каждого вида деятельности;

3) оценка стоимости единицы носителя затрат;

4) определение себестоимости продукции (работы, услуги).

Первая стадия - определение основных видов деятельности компании. В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции, их транспортировка и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности, чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности.

Вторая стадия — определение всех факторов, которые оказывают влияние на затраты на какой-либо вид деятельности. Термин *носитель издержек* используется для обозначения событий или усилий, от которых зависит величина затрат на конкретный вид деятельности. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например, оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; функцию переналадки оборудования - числом требуемых переналадок и т. д.;

Учет затрат по функциям признает, что динамика затрат определяется ее носителями. Поэтому прослеживание накладных расходов вплоть до готового продукта требует понимания поведения (динамики) затрат для определения соответствующих носителей издержек.

Приведем несколько примеров носителей издержек, используемых системой ABC:

- количество принятых заказов для отдела приема заказов;
- количество производственных периодов для затрат на производственное планирование и наладку оборудования;
- число заказов на покупку для затрат на обеспечение деятельности отдела закупок;
- количество заказов на доставку для отдела доставки.

На третьей стадии производится оценка стоимости единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат.

Последняя стадия системы ABC заключается в том, чтобы проследить затраты на деятельность вплоть до готового продукта в соответствии с потребностью продукта в этом виде деятельности в процессе производства (используя в качестве показателей спроса носители издержек).

Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги). Потребность продукта в конкретном виде деятельности измеряется количеством операций, которые продукт "задает" носителю издержек. Допустим, например, что совокупные затраты, прослеженные до центра затрат, относящиеся к количеству наладок оборудования, составили 100 000 т. руб. и что за период было 100 наладок. Ставка распределения расходов — 1 000 т. руб. на 1 наладку. Для определения затрат на наладку для конкретного продукта нужно число наладок, необходимых для производства продукта, умножить на 1 000 т. руб. Отсюда следует, что затраты на 1 изделие для партии из 20 изделий составят 50 т. руб. (1 000 т. руб. /20 изделий). Используя аналогичный подход, система ABC проследит и другие виды затрат вплоть до готового продукта.

Таким образом, **объектом учета затрат** при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а **объектом калькулирования** - вид продукции (работ, услуг).

ABC-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов. ABC-метод способствует как контролю за уровнем расходов организации, так и более эффективному управлению ее прибылью.

Система ABC признает различия в относительном потреблении вводимых ресурсов и прослеживает соответствующее их количество вплоть до каждого продукта. В результате в отчетности отражаются более высокие производственные затраты на мелкосерийный продукт, поскольку последние

потребляют большее количество не связанных с объемом производства вводимых ресурсов, чем крупносерийный продукт. Таким образом, при использовании в качестве базы распределения показателей, связанных с объемом производства, на крупносерийные продукты будет распределена чрезмерно высокая доля затрат, если накладные расходы определяются факторами, не связанными с объемом производства. Следовательно, в случае использования методов распределения затрат на базе, связанной с объемом производства, крупносерийные продукты будут субсидировать мелкосерийные продукты. Чем больший упор будет сделан на производстве мелкосерийных продуктов, тем больше будут возрастать накладные расходы в долгосрочном плане. С использованием системы распределения, основанной на показателях, связанных с объемом производства, основная доля роста накладных расходов будет относиться на крупносерийные продукты. В этих условиях будет происходить прогрессивное снижение прибыли от крупносерийных продуктов. Компания может принять неверное решение относительно номенклатуры производства, расширив производство мелкосерийных продуктов за счет крупносерийных. Результатом этого неверного решения будут рост накладных расходов и снижение прибыльности в долгосрочном планировании.

Тема 5. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ПОЛНОЙ И ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

5.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

5.2. Учет и распределение косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

5.3. Калькулирование производственной себестоимости

5.4. Система «директ-костинг», ее практическое значение и отличие от калькулирования полной себестоимости. Маржинальный доход.

5.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

Как отмечалось ранее, эти затраты условно делятся на две большие группы - прямые и косвенные. К прямым затратам относят:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда.

Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы, как правило, учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Определение фактической себестоимости основных материалов, списываемых на носитель затрат, разрешено производить следующими методами: по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО); по средней себестоимости (по средневзвешенным ценам).

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Метод ЛИФО, в отличие от метода ФИФО, основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

В условиях инфляции с точки зрения налогообложения более предпочтительным оказывается метод ЛИФО. Выбрав его для оценки материальных запасов, предприятие экономит на налогах на прибыль и на имущество, однако запасы при этом отражаются в нереальной, заниженной оценке.

Применение метода ФИФО, напротив, дает предприятию максимально возможную величину чистого дохода, что делает его финансовую отчетность более привлекательной для внешних пользователей.

Наиболее близкие к реальной действительности результаты будут получены при расчетах перманентной средней себестоимости запасов.

Выбранный метод для оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

Распределение стоимости израсходованных материальных ресурсов на счета учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого их вида, определенной в рамках выбранного метода оценки, и количества материалов, списанных в расход.

Необходимость выявления фактического расхода материалов по отдельным деталям и операциям ставит перед бухгалтером задачи как по улучшению документооборота по движению материалов, так и по организации самого учета расходования материалов в производстве. Сложность поставленной задачи заключается в том, что только при помощи четко отлаженного производственного учета можно оперативно выявить перерасход или экономию материалов.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенным является отпуск материалов в производство на основе лимитных или лимитно-заборных карт. В них учитывают: вид операции, номер склада, отпускаемые материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода. Для оформления замены материалов, при отпуске их сверх утвержденного лимита документы оформляются специальным образом (например, с полосой по диагонали), с тем, чтобы отметить факт отступления от установленного режима работы.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта взамен старой, на других - отдается распоряжение об изменении лимита, которое в письменном виде прикладывается к соответствующей карте.

Отпуск в производство материалов, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления. Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции, выполнение работ или оказание услуг, а также на цеховые и общезаводские нужды. При этом необходимо помнить, что отпуск материалов цеховым кладовым, являющимся самостоятельными учетными единицами, в переработку на сторону, переброска материалов на другие склады не является фактическим расходом материалов и рассматривается как их внутреннее перемещение.

Поэтому списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляют раскройными листами (или картами). Такие документы используются, например, на предприятиях швейной, обувной, кожевенной промышленности. В них указывают количество поданного на рабочие места материала, количество изготовленных годных полуфабрикатов, брака и образовавшихся при раскросе отходов, а также нормы расхода на один полуфабрикат. По результатам раскроя в листках или картах определяют отклонения от норм с указанием причин и виновников этих отклонений.

Для учета расходования материалов, не подвергающихся раскрою, составляется карта учета использования материала. Она выписывается на каждое наименование материала и содержит информацию о движении материала за отчетный период. На основании документов по учету выработки в карту вносят данные о наименовании, шифре и количестве изготовленных из данного материала изделий.

Общий фактический расход материала за отчетный период (первый элемент прямых расходов) определяется по формуле:

$$Рф = Онп + П - В - Окп,$$

где Рф — фактический расход материала за отчетный период, руб.;

Онп — остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

П — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

В — внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т. п.), руб.;

Окп — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу.

Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполненных расчетов становится корреспонденция:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 10 «Материалы».

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. Обычно в табелях фиксируют лишь неявки на работу и все отклонения от нормальной продолжительности рабочего дня. Неявки на работу (кроме выходных дней по графику и праздничных дней) должны быть подтверждены документально (приказом или распоряжением на предоставление отпуска, приказом на командировку, листками нетрудоспособности и т. п.). Преждевременный уход с работы и опоздание на работу отмечают в таблице на основании служебных записок руководителей структурных подразделений. В таком же порядке оформляются и прогулы.

При этом лица, нарушившие дисциплину, обязаны в письменной форме представить администрации объяснение.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться разные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности, *система пооперационного учета выработки*. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться и как самостоятельные документы, и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в бухгалтерском учете составить следующую корреспонденцию:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно по установленным ставкам производятся расчеты отчислений от основной заработной платы в государственные внебюджетные

фонды - социального, обязательного медицинского страхования, в Пенсионный фонд:

Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

5.2. Учет и распределение косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

Уже отмечалось, что к косвенным относятся общепроизводственные расходы, которые не удается быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Однако и общехозяйственные расходы также следует признать косвенными, так как они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на изделие прямым путем. Поэтому ниже речь пойдет об учете и участии в калькулировании себестоимости продукции общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В литературе их часто называют накладными расходами [23, 24,42].

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях - участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством. Объединение названных видов расходов в единую группу под названием «Общепроизводственные расходы» связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема производства, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов - общехозяйственных.

Общепроизводственные расходы состоят из:

- 1) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- 2) общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

- состоят из комплексных статей;
- возникают в производственных подразделениях;
- планируются и учитываются по местам их возникновения;

- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

В то же время каждая из рассматриваемых групп состоит из расходов разного экономического содержания. Различия должны определять выбор и обоснование баз распределения затрат и источников их возмещения. И с этих позиций усиливается значение классификации производственных накладных расходов, принятой внутри предприятия.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе - по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

1. Содержание аппарата управления цеха.
2. Содержание прочего цехового персонала.
3. Содержание и ремонт производственного оборудования.
4. Содержание и ремонт производственных зданий.
5. Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.
6. Перемещение грузов внутри предприятия.
7. Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.
8. Прочие общепроизводственные расходы.
9. Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации. Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета произведенных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному обеспечению и страхованию, кассы, расчетного счета и др.

Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументированно принимать решения. С целью получения информации, пригодной для принятия решений, смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

В конце отчетного периода на суммы фактических общепроизводственных расходов составляют запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство» — в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» — в части подразделений вспомогательных производств

Д-т сч. 28 «Брак в производстве» — в доле расходов, относящихся к забракованной продукции

К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

Наиболее сложной оказывается задача более глубокого распределения общепроизводственных расходов. Речь идет об организации аналитического учета внутри синтетического счета 20, когда необходимо на каждый носитель затрат отнести соответствующую ему долю общепроизводственных расходов.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

- 1) выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя общепроизводственных затрат (например, продукция, услуга, контракт, цех);
- 2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения - чрезвычайно важный вопрос, так как, меняя ее, бухгалтер-аналитик меняет и значение себестоимости продукции (работы, услуги). База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики предприятия. Однако, когда ее несоответствие становится очевидным, она подлежит пересмотру.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы) - широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в нарядах и в рабочих картах.

Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов.

2. Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

3. Машино-часы. В прошлом этот показатель применялся редко в связи с отсутствием информации о времени работы какого-либо оборудования, затраченного на выпуск конкретной продукции. Компьютеризация бухгалтерского учета позволяет решить эту трудоемкую задачу.

4. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

5. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

6. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Этот метод применим лишь при условии, что подразделением производится один вид продукции. При использовании этого показателя в качестве базы распределения на продукцию с разной трудоемкостью будут приходиться равные накладные расходы.

7. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов отдельно по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет достоверность определения себестоимости продукции и в конечном счете - на прибыль организации. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости, если таковые имеются, а там, где таких рекомендаций нет, - экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп - по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

Расходы на управление предприятием

1. Заработная плата аппарата управления.
2. Командировки и перемещения.
3. Представительские расходы.
4. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны.
5. Прочие расходы.

Общехозяйственные расходы

1. Содержание прочего общезаводского персонала.
2. Амортизация основных средств.
3. Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения.
4. Производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование.
5. Охрана труда.
6. Подготовка кадров.
7. Оргнабор рабочей силы.
8. Прочие общехозяйственные расходы.

Налоги, сборы, отчисления. Непроизводительные расходы

1. Потери от простоев.
2. Недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Общехозяйственные расходы, называемые расходами по управлению, как никакие другие издержки производства и обращения, подвергаются нормированию и лимитированию со стороны государства для целей ведения налогового учета. Для таких расходов, как затраты на командировки, представительские расходы, расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей законодательно установлены специальные нормы, нормативы и лимиты.

В конце отчетного периода счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается:

Д-т сч. 20 «Основное производство» - в части подразделений основного производства

Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» - в части подразделений вспомогательного производства

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства - его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер.

5.3. Калькулирование производственной себестоимости

Начальное и конечное сальдо по счету 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства») отражает размер незавершенного

основного (вспомогательного) производства по полной себестоимости соответственно на начало и на конец отчетного периода.

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость продаж, минуя процесс калькулирования, имеет ряд преимуществ:

1. Снижение трудоемкости учета, его упрощение. Точное определение себестоимости продукции в рыночных условиях не является самоцелью, тем более что не существует систем, позволяющих составить точную калькуляцию. Поэтому принципом исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат, а способ их отнесения на то или иное изделие. Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что общехозяйственные затраты не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются следствием содержания и обслуживания всего предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы в обязательном порядке должны включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

2. Совокупная прибыль будет одной и той же при использовании разных систем калькулирования. Различия появляются в величине прибыли, относимой на каждый учетный период.

Списание общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Реализация» может завысить себестоимость реализованной продукции, занижить прибыль на величину общехозяйственных расходов и тем самым уменьшить сумму периодического платежа по налогу на прибыль, что позволит предприятию временно сохранить необходимые оборотные средства.

3. Данный способ списания расходов позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе, в неликвидных запасах в период, когда спрос на продукцию уменьшается. Калькулирование полной себестоимости на предприятиях, имеющих запасы готовой продукции на складе, приводит к капитализации части общехозяйственных расходов. Увеличение товарных запасов ведет к увеличению налога на имущество предприятия. Следовательно, калькулирование производственной себестоимости приведет к уменьшению налога на имущество. По крайней мере, доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на нереализованную продукцию, не будет попадать под налогообложение.

Важной проблемой калькулирования производственной себестоимости является порядок списания расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Реализация» в случае отсутствия у предприятия в отчетном периоде выручки.

О расходах предприятия начинают говорить лишь при возникновении у него доходов, и традиционно списание затрат в дебет счета 90 производится лишь при появлении выручки от реализации продукции (работ, услуг).

5.4. Система «директ-костинг», ее практическое значение и отличие от калькулирования полной себестоимости. Маржинальный доход

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается *неполная, ограниченная себестоимость*. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т. е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является **система «директ-костинг»**. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы - остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Кто стоял у истоков системы «директ-костинг» с полной определенностью сказать трудно. В 1781 г. Т.Е. Клипштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» показал на примере металлургического производства, как прямые затраты следует относить на отдельные его фазы.

Ж. Курсель-Сенель в своем труде «Теория и практика предпринимательства в земледелии, ремесле и торговле» (Штутгарт, 1869 г.) предложил разделить затраты на «особые» и «общие», где «особые» изменялись в том же отношении, что и объем поставляемых товаров, а «общие» затраты были постоянны в известных границах.

В 1899 г. немецкий ученый О. Шмаленбах в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле» высказался в пользу учета граничных затрат. Он различал понятия «прямые затраты покупателя» и «косвенные затраты», обусловленные существованием предприятия в целом. Теоретически правильным Шмаленбах считал относить на конкретных покупателей только первичные накладные расходы, а вторичные покрывать за счет валовой прибыли.

В начале XX в. Г. Гесс провел четкое разграничение между постоянными и переменными затратами. Он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам – все оставшиеся элементы».

Мы видим примеры четкого разграничения расходов на постоянные и переменные, но четкий признак классификации формулирует Дж. Кларк.

В 1923 г. он обосновал необходимость деления валовых издержек производства на постоянные и переменные. К постоянным он относит

амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в наилучшем виде; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. А переменные расходы – это стоимость сырья и материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и другие расходы, напрямую зависящие от объема производства.

В 1930-е гг., в области совершенствования «директ-костинга», Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс и Чарльз М. Кнопфель разработали графики промежуточного бюджета и критического объема производства. На этом графике хорошо видна связь между показателями объема производства, себестоимости и прибыли. Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном [17].

После Второй мировой войны усиление контроля за производственными затратами стимулировало исследования в области себестоимости; широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства.

В Германии публиковались работы Г.Г. Плаута, посвященные «учету граничных затрат», которые явились основой интегрированной системы «стандартный директ-кост», соединившей в себе идею учета плановых затрат с идеей учета граничных затрат.

Еще один вклад в развитие «директ-коста» сделал К. Ате, разделив блок постоянных затрат на затраты по изделию; затраты по группе изделий; затраты по местам возникновения; затраты производственных подразделений; затраты предприятия. Это дало начало системе многоступенчатого учета сумм покрытия или граничных затрат.

Начало практического применения «директ-костинг» в США связано с 1953 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода.

На первых этапах практического применения системы «директ-костинг» в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы - Direct-Costing-System (система учета прямых затрат).

Позднее «директ-костинг» трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. *При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.*

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от реализации:

Д-т сч. 90 «Реализация», субсчет «Себестоимость реализации»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Однако в соответствии с Международными стандартами метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения управленческого анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо оттого, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, делают вывод сторонники, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на продажи без внесения в себестоимость продукции. Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компонента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоемкие.

Рассмотрим порядок отражения операций на бухгалтерских счетах в условиях системы «директ-костинг». Прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 70, 69 собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». Переменная часть общепроизводственных расходов с одноименного счета 25 также списывается на счет 20 (23). Затраты, используя какую-либо базу распределения, в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькулировании.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Таким образом, применение системы «директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов. Их следует разделить на постоянную и переменную части. К счету 25

создаются два субсчета: 25-1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы». Оборот счета 25-1 в конце отчетного периода, распределяясь по носителям затрат, списывается на счет 20 «Основное производство». Счет 25-2 закрывается счетом 90 «Реализация» (субсчет «Себестоимость реализации»).

Необходимо обратить внимание на то, что остатки незавершенного производства и готовой продукции, т. е. запасы, оцениваются в этом случае по неполной (переменной) себестоимости.

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая) содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход - это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам.

$$\text{МД} = \text{Выручка} - \text{Переменные Расходы}$$

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия.

$$\text{МД} = \text{Прибыль} + \text{Постоянные Расходы}$$

После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

Важной особенностью «директ-костинга» является то, что с его помощью можно изучить взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью.

Анализ зависимости переменных затрат, постоянных затрат и выручки от объема производства позволяет определить точку К, т.е. точку критического объема производства или точку безубыточности (точку рентабельности).

Точка безубыточности (точка рентабельности) – такой объем производства и реализации продукции, при котором предприятие не имеет убытков, но еще не имеет и прибыли. В точке безубыточного объема реализации продукции затраты будут равны выручке от реализации. Ниже этого порога производство будет убыточным.

Для определения точки безубыточности используются графический и аналитический методы.

Графический метод. Нахождение точки безубыточности сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль» (рис. 5.1).

По вертикали показывается себестоимость продукции и прибыль, которые вместе составляют выручку от реализации.

Последовательность построения заключается в следующем:

1) наносим на график линию постоянных затрат, для этого проводим прямую, параллельную оси абсцисс;

2) выбираем какую-либо точку на оси абсцисс, т.е. какую-либо величину объема. Рассчитываем для этой точки величину общих затрат

(постоянных и переменных) по формуле $Y = a + bX$. Строим прямую линию на графике, отвечающую этому значению;

3) вновь выбираем любую точку на оси абсцисс и для нее находим сумму выручки от реализации.

Строим прямую линию, отвечающую этому значению.

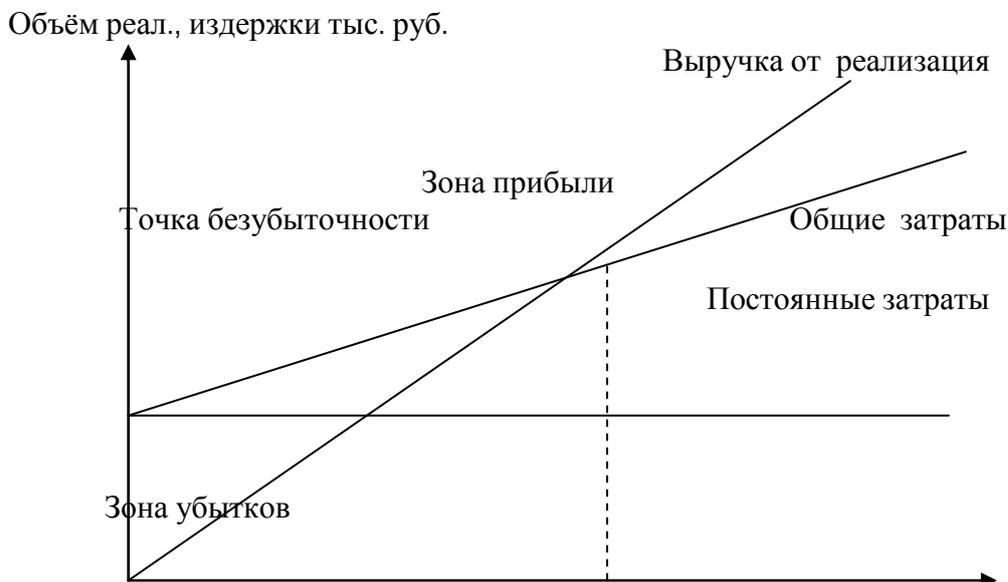


Рис. 5.1. График точки безубыточности

Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значениям затрат и выручки.

При алгебраическом методе расчёта объёма реализации, достаточного для покрытия затрат, используют формулу:

$$\text{МД ед.} = \text{Ц ед.} - \text{Перемен. З ед.}$$

где МД ед – маржинальный доход или цена изделия минус переменные затраты на единицу продукции (прибыль в сумме с постоянными затратами – предельная прибыль)).

Безубыточный объем реализации в натуральных единицах рассчитывается по формуле:

$$\text{Точка безубыточности (К)} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{МД ед.}}$$

Расчёт необходимого объёма реализации в натуральных единицах для получения заданной прибыли находится по формуле:

$$V \text{ реал.} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Пн}}{\text{МД ед.}}$$

где Пн - сумма необходимой прибыли.

Как уже отмечалось, систему «директ-костинг» нельзя использовать для составления внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего, ее применение позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно,

прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Решить эту задачу можно лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг». Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

Тема 6. ФАКТИЧЕСКИЙ И НОРМАТИВНЫЙ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

6.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости

6.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

6.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости

Независимо от множества объектов учета затраты можно исследовать двумя методами - фактическим и методом учета нормативных затрат.

Учет фактических затрат - это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты

определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый - путем непосредственного учета затрат, а второй - через отклонения от норм.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

Учет фактических затрат на производство строится на таких принципах, как: полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

Еще в начале XX в. данный метод начал подвергаться критике с стороны ученых-экономистов. Так, Г. Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учета при такой системе, а также ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости как следствие «смещения производственных затрат с привходящими (случайными) расходами, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;

- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

- учет фактической себестоимости трудоемких, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Однако основным недостатком этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутри-производственных резервов.

Ценностное выражение результатов производственной деятельности искажается влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено успешностью работы самого предприятия и его отдельных подразделений и насколько оно вызвано объективными причинами - удорожанием материалов или ростом других расходов, не зависящих от предприятия. Все это предопределяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

6.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма - это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров

незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Как отмечалось выше, в основе нормативного метода учета лежит нормативная калькуляция. В табл. 6.1 приведена форма ее составления.

Графы 1-3 заполняют на предприятиях работники нормативных бюро, графы 4-6 — работники бухгалтерии после выявления фактических расходов за месяц. На оборотной стороне нормативной калькуляции приводится расшифровка расхода материалов по действующим нормам и по плану.

Таблица 6.1

Нормативная калькуляция единицы изделия, руб.

Статьи затрат	Действующие нормы на		Плановая себестоимость	Фактическая себестоимость, в том числе отклонения		
	01.04	01.05		всего	учтенные	неучтенные
А	1	2	3	4	5	6
Материалы Топливо и энергия на технологические цели Заработная плата основных производственных рабочих Другие статьи калькуляции						

Таким образом, основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия *нормативной базы*, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяйственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т. п. Вместе с тем в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

*Возможны модификации нормативного метода: **полный и неполный учет нормативных затрат.***

Выше речь шла об организации полного учета. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;

- при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие недостатки в использовании нормативного метода учета. Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный

учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т. д.

В трудах российских экономистов отмечаются и другие недостатки нормативного метода учета. Так, Н.Г. Иванова и П.Л. Галузинский [21], исследуя практику применения нормативного метода учета на отечественных предприятиях обувной промышленности, отмечают следующее: «Плановые задания в обувной промышленности устанавливаются на укрупненный условный объект калькуляции - 100 пар обуви определенного артикула, что приводит к значительному усреднению величин. Увеличение в составе артикула числа трудоемких и материалоемких моделей по сравнению с запланированными вызывает перерасход средств, а увеличение числа менее материалоемких и трудоемких моделей - экономию средств. Поэтому результаты, выявленные путем сопоставления фактических данных с плановыми, не всегда отражают реальное положение дел: перерасход по одним моделям может перекрываться экономией по другим моделям внутри одного артикула, что снижает заинтересованность коллектива в борьбе за безубыточность каждого изделия». В связи с этим вносится предложение: вести учет расхода материалов по каждой модели отдельно, а не по артикулу в целом.

Требуют серьезной доработки и применяемые предприятиями нормативные базы. Как показывает практика, используемые базы оказываются неполными не только для оценки качества работы вспомогательных подразделений, но и для основных цехов предприятия. Нормативные базы для транспортных, энергетических, ремонтно-строительных и экспериментальных подразделений чаще всего отсутствуют вовсе.

Согласно сложившимся в нашей стране еще в 30-40-х годах представлениям, под нормой расхода, например материальных и топливно-энергетических ресурсов, понимают максимально допустимое плановое количество сырья, материалов на производство единицы продукции (работы, услуги). Так норма стала своеобразным стимулятором максимальной материалоемкости продукции.

Тема 7. СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ»

7.1. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

7.2. Основные отличия нормативного метода учета от системы «стандарт-кост».

7.1. Система «стандарт-кост» как продолжение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Система «стандарт-кост» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Он считал, что традиционная

бухгалтерия «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает». Это, по мнению Эмерсона, весьма существенный дефект традиционной бухгалтерии. Но есть и еще один, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. «Мы знаем их цену, но не ценность». Это значит, что если какие-либо ценности, например, уголь, имеют одну и ту же цену, то, независимо от качества этого угля, его калорийности, он будет учитываться по цене, качественно обезличенно [44]. Эмерсон писал, что «подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений». Эти предостережения нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их - в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо «предвидеть - значит предупреждать». Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако «никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может», а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может судить о производительности работы предприятия.

Г. Эмерсоном вводится новая для учета категория - производительность. Основываясь на данных учета, она рассчитывается как частное:

$$Зф : Зн ,$$

где Зф - фактический расход какого-либо производственного ресурса, руб.;

Зн - нормативный расход этого ресурса, руб.

При этом Зн не могут быть больше Зф. Чем меньше разность Зф -Зн, тем выше производительность [44].

Однако среди специалистов счетной профессии идеи Г. Эмерсона не сразу нашли должную поддержку. Лишь в конце 1918 г. в США появляется ряд статей Д.Ч. Гаррисона на тему «Учет себестоимости в помощь производству». В них не только обращалось внимание на неувязки системы учета «исторической» себестоимости - они содержали многочисленные описания вариантов системы «стандарт-кост», которые Гаррисон ввел в практику на предприятиях различного профиля и размеров.

Идеи, высказанные Эмерсоном, трансформировались Гаррисоном в два положения:

- все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);
- увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы «стандарт-кост», было учреждение национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую роль в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров.

Понятие «стандарт-кост», подобно большинству новых понятий, первое время имело различные наименования. В частности, использовались

такие термины, как «нормативная себестоимость» (predetermined), «сметная себестоимость», т. е. скалькулированная предварительно (estimated), и др.

Название «стандарт-кост» (Standard Costs) приобрело, однако наибольшее распространение и в широком смысле подразумевает *себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются)*.

Советские экономисты ознакомились с идеями американского ученого Д.Ч. Гаррисона в 1933 г., когда в СССР был опубликован перевод книги «Стандарт-кост» [17].

В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста, Т. Дауни [18], рассматривался упрощенный «стандарт-кост», излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т. е. предлагалась бухгалтерская система учета производственных затрат, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих.

Реализация системы, предложенная Т. Дауни, предполагала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Д.Ч. Гаррисоном.

Таким образом, исторически «стандарт-кост» явился прообразом отечественной системы нормативного учета. Возникновение обеих систем вызывалось усложнением производства, увеличением его объемов и необходимостью углубления контроля за затратами и результатами производства.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы «стандарт-кост». Большой вклад в решение этого вопроса внес профессор М.Х. Жебрак, представив данную систему в виде нормативного метода учета затрат.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - *учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.* В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов.

Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Пример. Необходимо установить норму трудозатрат на выполнение конкретной операции. Проведен хронометраж выполнения этой операции пятью рабочими. При этом установлено, что первый рабочий затратил на ее

выполнение 610 с, второй — 575 с, третий — 590 с, четвертый — 675 с, пятый — 698 с.

Казалось бы, что можно отобрать три наименьших показателя трех рабочих и рассчитать из них среднюю арифметическую (592 с). Однако такой подход неверен.

Ф. Тейлор - основоположник научной организации труда в промышленности - показал, что время обработки детали на станке складывается из двух слагаемых: времени подготовительно-заключительной работы и времени непосредственной работы на оборудовании.

Подготовительно-заключительное время включает затраты времени на наладку оборудования, установку съемных приспособлений (например, резцов), затраты времени на подачу к станку предмета труда и т. д. Это ручные операции, продолжительность которых зависит от сноровки и умения рабочего.

Второе слагаемое - время работы станка - зависит от других факторов: скорости работы рабочих органов оборудования (скорости резания), скорости подачи предмета труда, качества применяемых резцов ; и т.п.

Отсюда следует, что при установлении нормы трудозатрат должен быть учтен каждый из названных факторов (табл. 7. 1).

Таблица 7.1

Рабочие	Продолжительность подготовительно- заключительного времени, с	Продолжительность работы на станке, с	Итого, с
Первый	230	380	610
Второй	205	370	575
Третий	285	305	590

При рассмотрении этих данных становится ясно, что третий рабочий сравнительно медленно справляется с выполнением подготовительно-заключительных операций, но что его машинное время - наиболее короткое из всех учтенных.

Просуммировав минимальную продолжительность подготовительно-заключительного времени второго рабочего (205 с) и продолжительность работы на станке третьего рабочего (305 с), за норму можно принять 510 с.

Отсюда видно, что, приняв за норму трудозатрат 592 с, был бы совершен серьезный просчет.

Подобное нормирование в условиях системы «стандарт-кост» осуществляется в отношении всех затрат, связанных с производством и реализацией продукции. В конечном счете, рассчитывается стандартная (нормативная) себестоимость. Для ее расчета все затраты, связанные с изготовлением продукции, предварительно классифицируются по статьям расходов. На практике в некоторых случаях бывает трудно определить, к какой группе относятся те или иные затраты. И тогда управляющий должен решить этот вопрос самостоятельно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм.

Так, все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сделанных и поврежденных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на поврежденные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.

Самостоятельным расчетом является определение ставки распределения косвенных расходов. Как уже отмечалось, наиболее распространенной базой для их распределения между отдельными изделиями являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих. Если на предприятии несколько цехов и их трудозатраты приблизительно одинаковы для всех выпускаемых изделий, то можно избежать сложных вычислений по распределению накладных расходов по цехам, воспользовавшись одной общей (унифицированной) ставкой косвенных расходов..

На первом этапе анализируют отклонения по материалам. Как отмечалось выше, стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов — стандартного расхода материала на единицу продукции и стандартной цены на него.

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы основных производственных рабочих от стандартной и установление причин их возникновения. Общая сумма начисленной заработной платы при почасовой форме оплаты труда зависит от количества фактически отработанного времени и от ставки оплаты труда. Соответственно и размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т. е. по производительности труда.

Причины этих отклонений могут носить как объективный (не зависящий от работы цеха), так и субъективный (зависящий от деятельности начальника цеха) характер. Объективные факторы — низкое качество основных материалов, в результате чего резко возрастают трудозатраты основных рабочих. В этом случае ответственность ложится на начальника отдела снабжения. В числе других объективных причин - отсутствие квалифицированных рабочих кадров, низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и моральный износ, недостатки в организации труда. За все эти изъяны в производстве отвечает администрация предприятия.

В системе «стандарт-кост» отклонения фактически прямых затрат от нормативных могут выявляться не расчетным, а документальным путем. Документация отклонений по использованию материалов организуется следующим образом. На предприятиях существуют нормативные карты

расхода материалов. Стандарты, установленные в них, являются основанием для выписки требования на отпуск. Для получения дополнительных материалов выписывается дополнительное требование на отпуск, имеющую специальную форму. Суммированием требований на дополнительный отпуск материалов формируется информация об общем неблагоприятном отклонении фактических затрат от стандартных. Если достигнута экономия норм, специальным образом документируется возврат материалов на склад. Суммированием этих документов определяется размер благоприятного отклонения.

Документирование отклонений по прямым трудозатратам осуществляется при помощи нарядов. Отклонения специальным образом кодируются, классифицируются по центрам ответственности, операциям, заказам, причинам (например, недостатки в организации производства, поломка оборудования и т. д.).

На третьем этапе рассчитываются отклонения от норм фактических общепроизводственных расходов.

Расчет отклонений - не самоцель. Бухгалтер-аналитик обязан вскрыть причины возникающих неблагоприятных отклонений, с тем, чтобы в дальнейшем ответственность за них была возложена на руководителя соответствующего центра ответственности.

Одно из основных преимуществ данной системы состоит в том, что правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, ведь в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т. е. учитываются лишь отклонения от стандартов, чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизованы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спецификациям, наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост». При этом необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих утрачивается, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизована. Процедура учета затрат и калькулирования в этом случае сводится к:

- записи отклонений от стандартных цен на поступающие материалы;
- определению стоимости брака;
- сопоставлению действительных общепроизводственных расходов со стандартными.

При этом все расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц и никогда не включаются в счета, отражающие затраты.

На идеальном предприятии (не имеющем отклонений) трудозатраты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Таким образом, можно утверждать, что учет «исторической» (ретроспективной) себестоимости на предприятии со сложной и

стандартизированной продукцией не может дать такой эффект, какой достигался при применении системы «стандарт-кост».

7.2. Основные отличия нормативного метода учета от системы «стандарт-кост».

Система учета себестоимости может влиять на повышение доходности предприятия по таким трем направлениям, как:

- 1) выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;
- 2) предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
- 3) минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

С решением всех трех задач система «стандарт-кост» справляется успешнее, чем система учета прошлых затрат. В конечном счете, эта система стимулирует работу всего коллектива организации.

Наиболее существенные различия между традиционным для отечественного учета нормативным методом и системой «стандарт-кост», представлены в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Основные отличия нормативного метода учета от системы «стандарт-кост»

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
1	2	3
Цель учета	Бухгалтерское отражение отклонений на специальных счетах с подразделением по факторам	Выявление отклонений от норм в процессе расходования средств
Базовое уравнение, описывающее содержание учетной системы	$\Delta c = C_f - C_{ст}$ где Δc — отклонение от стандарта; C_f — фактическая себестоимость; $C_{ст}$ — стандартная себестоимость	$C_f = C_n \pm I_n \pm \Delta_n$ где C_n — нормативная себестоимость продукции; I_n — изменения действующих норм; Δ_n — отклонения от действующих норм
Степень охвата производственных параметров нормированием	Разработка стандартов для всех затратных и доходных показателей производства	Нормирование прямых затрат. Распределение косвенных расходов между объектами калькулирования индексным методом
Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется в разрезе причин и инициаторов

Окончание таблицы 7.2

1	2	3
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты	Отклонения документируются и включаются в фактическую себестоимость объектов калькулирования пропорционально их нормативной себестоимости
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности	Косвенные расходы в сумме фактических затрат распределяются между объектами калькулирования индексным методом
Степень регламентации	Не регламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы

Сравнение данных методов позволяет сделать следующие выводы-

1. Оба метода учитывают затраты в пределах норм.
2. Оба метода предполагают учет полных затрат.

3. В учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе.

В условиях «стандарт-кост» в течение года стандарты меняться не могут. Их полный пересмотр осуществляется раз в год, обычно перед составлением сметы затрат на будущий период. Кроме того, стандартная себестоимость может пересматриваться при радикальном изменении технологии производства, мощности предприятия. При нормативном методе пересмотр норм в течение года возможен.

В отличие от «стандарт-кост» система нормативного учета не сориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены.

На практике рассмотренные выше методы учета затрат и калькулирования используются в различных сочетаниях, что позволяет говорить о существовании различных вариантов учета затрат и калькулирования. Например, применяя позаказный метод, можно рассчитывать как полную, так и «усеченную» себестоимость заказа, а попередельное калькулирование - осуществлять с использованием информации как о фактических, так и о нормативных затратах.