

ТЕМА 3

СОВРЕМЕННЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

3.1 Управленческий учет как система, ее составные элементы

Организация управленческого учета - внутреннее дело предприятия. Руководители самостоятельно решают, как классифицировать затраты и увязывать их с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических и нормативных затрат. Форма организации управленческого учета определяется формой собственности, экономическими, юридическими, технико-экономическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентностью руководителей и их потребностью в той или иной управленческой информации.

Основной предпосылкой организации управленческого учета на предприятии является возможность в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации принятия самостоятельных решений по вопросам методологии, технологии и организации учета.

Согласно указанному Положению организация, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования;
- определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета; технологию обработки учетной информации;
- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;
- формирует в установленном порядке свою учетную политику по другим вопросам.

Данный нормативный акт служит основой для организации системы управленческого учета на предприятии.

Под *системой управленческого учета* следует понимать систему сбора, обработки, интерпретации и использования полезной информации, необходимой для реализации функций управления.

Основным фактором создания системы управленческого учета является ее экономическая эффективность, значительное превышение доходов от ее эксплуатации над расходами, связанными с ее созданием и внедрением.

Система управленческого учета должна быть комплексной информационной системой, которая снабжает объективными, необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей информацией. Так, например, менеджеров по продажам - информацией о себестоимости; менеджеров отдела закупок сырья и комплектующих - о расходах материалов и комплектующих, генерального директора организации - об отгрузке, движении денежных средств и т. п. Основными элементами системы управленческого учета являются подсистемы учета затрат, анализа затрат и результатов, обоснования принятия управленческих решений.

Основные цели создания подсистем следующие:

1) подсистемы учета затрат - учет затрат по видам, местам возникновения, носителям (калькулирование), результатов за период, по носителям;

2) подсистемы анализа затрат и результатов - установление отклонений от плановых по основным составляющим затрат, выявления факторов, влияющих на них, анализа причин отклонений.

3) подсистемы принятия управленческих решений - выработка мероприятий по устранению возникших отклонений, повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности;

3.2 Назначение и основные подходы к классификации систем управленческого учета и методы управления затратами

В зависимости от признака классификации системы управленческого учета подразделяются на следующие виды:

- **по целевому назначению** – стратегический и оперативный учет.

Стратегический учет ориентирован не только на ближайшее, но и сравнительно отдаленное будущее, т.е. нацелен на перспективу.

Оперативный управленческий учет призван обеспечить максимально эффективное достижение цели краткосрочного периода;

- **по форме взаимосвязи управленческой и финансовой бухгалтерии** - автономная и интегрированная система.

Автономная система управленческого учета предполагает обособленное ведение финансового и управленческого учета, что создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции. Такая система учета является замкнутой. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется с помощью парных контрольных счетов одного и того же наименования, которые называются отраженными или зеркальными счетами, или счетами-экранами. Для учета издержек выбраны свободные коды счетов (счета-экраны): 30,31,32, 33, 34 и 35. Информация о выручке от реализации продукции отражается как в финансовом, так и в управленческом учете.

При интегрированной системе учета счета-экраны не применяются, используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Выделяются специальные разделы, обобщающие счета управленческого учета. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. Данные из одной системы в другую передаются через специально выделенный передаточный счет, который на каждую отчетную дату закрывается и сальдо не имеет. Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся единовременно к управленческому и финансовому учету.

Отечественный бухгалтерский учет - это интегрированная система, организованная в единой системе счетов;

- **по полноте включения затрат в себестоимость** - система учета по полной себестоимости и система учета по сокращенной (ограниченной) себестоимости, или система «директ-костинг».

Система учета по полной себестоимости предназначена для оценки и анализа всех издержек организации, связанных с производством и реализацией продукции. Эта система является традиционной для российских предприятий. В течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 26 и т. д.) с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты

отчетного периода. При этом затраты подразделяются на прямые, т. е. непосредственно связанные с производством конкретного вида продукции, оказанием услуг (относятся в дебет счетов 20 и 23), и накладные (косвенные), т. е. связанные с процессами организации, обслуживания и управления (относятся в дебет собирательно-распределительных счетов 25 и 26). Расходы, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце периода в дебет счета 20 или 23 с одновременным их распределением между объектами калькулирования, пропорционально выбранной базе распределения. Счета 25 и 26 закрываются.

Система учета «директ-костинг» предполагает, что учет затрат осуществляется с делением их на постоянную и переменную части. Для исчисления себестоимости продукции и оценки запасов учитываются только переменные производственные затраты. Все постоянные расходы не относят на остатки незавершенного производства или остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции, а полностью относят на уменьшение прибыли за отчетный период;

- **по оперативности учета затрат:** система учета фактических затрат и система учета нормативных затрат, или система «стандарт-кост».

Система учета по фактической себестоимости предусматривает оценку затрат организации по фактическим показателям (количеству и цене), является традиционной и распространенной на отечественных предприятиях.

Система учета нормативных затрат предполагает обязательное установление норм расхода необходимых для производства конкретного вида продукции определенных видов ресурсов и осуществление учета, контроля за затратами в соответствии с установленными нормами. Расчет фактической себестоимости может выполняться на основе нормативной калькуляции и отклонений от норм. В зарубежной практике аналогичной по форме с отечественной системой нормативного учета затрат, но в то же время отличающейся по содержанию, является система «стандарт-кост».

Система «стандарт-кост» - это система управленческого учета, направленная на регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций, учета фактических затрат и анализа выявленных

отклонений от стандартов («стандарт» - количество материальных и трудовых затрат, необходимых для производства единицы продукции, «кост» - денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции). В этой системе в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло. Это обуславливает такое отличие данной системы учета от нормативного метода учета затрат, в котором нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, в то время как стандартные затраты основаны на прогнозе будущего.

В международной практике ни одна из перечисленных систем не применяется в чистом виде, имеет место интеграция различных управленческих систем, например сочетание систем «стандарт-кост» и «директ-костинг».

На выбор системы бухгалтерского управленческого учета влияют такие группы факторов, как: экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность руководителя, потребность руководителя в той или иной управленческой информации и т.п. Выбор системы управленческого учета зависит также от отраслевой принадлежности и размера предприятия, применяемой технологии производства, ассортимента продукции и т.п. Организация такой системы - внутреннее дело предприятия, определяется исходя из целей и задач управления предприятием.

3.3 Традиционные методы управленческого учета: попроцессный, попередельный, позаказный

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования

В отечественной научной литературе попроцессный метод учета затрат и калькулирования часто называют простым, однопередельным. Само название попроцессного метода означает, что сфера его применения - производства, представляющие собой непрерывный процесс. Выход продукции в этих производствах тоже можно ассоциировать с неким процессом - продукция производится более или менее ритмично.

Классический вариант попроцессного метода применяется в отраслях с массовым типом производства, который характеризуется четырьмя основными особенностями:

- непродолжительным производственным циклом;
- ограниченной номенклатурой продукции;
- наличием единой характеристики для всей продукции;
- полным отсутствием либо незначительными объемами полуфабрикатов и незавершенного производства.

Примерами таких отраслей являются все добывающие отрасли (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная и др.), транспорт и энергетика. *Объектом учета затрат и объектом калькулирования в них выступает конечная продукция (оказываемая услуга).* Учет затрат ведется по центрам ответственности. попроцессный метод применяют на тех предприятиях, которые производят большую массу одинаковой продукции посредством ряда операций, стадий, процессов.

Самый простой тип массового производства представлен, например, предприятиями добывающей промышленности и энергетическими предприятиями и имеет, кроме вышеперечисленных особенностей, еще одну - отсутствие запасов готовой продукции. В этом случае используется *простой одноступенчатый способ калькулирования себестоимости.* Себестоимость единицы продукции определяется делением полной суммы затрат за период на количество единиц продукции, произведенной за этот период:

$$C = \frac{Z}{X},$$

где С — себестоимость единицы продукции, ден.ед.;

Z — совокупные затраты за период, ден.ед.;

X — количество единиц произведенной продукции (шт., км, кВт-ч и т.п.).

В реальной деловой практике производств со столь характерными особенностями немного - фактически это добывающая промышленность, энергетика, транспорт и некоторые другие виды услуг.

Гораздо больше производств, удовлетворяющих только четырем основным требованиям. Для них используется *способ простой двухступенчатой калькуляции*, для которого требуется выделение в учете производственных и непроизводственных (коммерческих и административных) затрат. Производственные затраты, в соответствии с общими учетными требованиями, относятся на всю произведенную готовую продукцию, а

непроизводственные считаются затратами периода и относятся на продукцию реализованную. Формула для расчета себестоимости:

$$C = \frac{Z_{\text{пр}}}{X_{\text{ГП}}} + \frac{Z_{\text{непр}}}{X_{\text{РП}}},$$

где $Z_{\text{пр}}$ - производственные затраты, ден.ед.;

$X_{\text{ГП}}$ - количество единиц готовой продукции, произведенной за период;

$Z_{\text{непр}}$ - непроизводственные затраты периода, ден.ед.;

$X_{\text{РП}}$ - количество единиц продукции, реализованное за период.

Такой вариант исчисления себестоимости позволяет не только выявить себестоимость реализованной продукции, но и оценить запасы изготовленной в данном периоде, но нереализованной продукции: первое слагаемое в данной формуле дает производственную себестоимость единицы готовой продукции данного периода. Умножив полученную сумму на величину остатков готовой продукции, можно определить стоимость запасов готовой продукции. Таким образом, при этом методе расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа. На первом рассчитываются производственная себестоимость всей изготовленной продукции и удельная производственная себестоимость единицы продукции; на втором — вычисляются сумма управленческих и сбытовых расходов по реализации и удельные управленческие затраты на единицу реализованной продукции; на третьем - полученные показатели суммируются и определяется полная себестоимость единицы реализованной продукции.

Способы простой одно- и двухступенчатой калькуляции используются в тех производствах, где технологический процесс организован в виде непрерывной деятельности при непродолжительном производственном цикле. Если технологический процесс организован в виде цепочки отдельных этапов, технологически и организационно обособленных, производство на отдельных этапах; (переделах) может осуществляться с разным ритмом, и тогда возникают остатки полуфабрикатов при передаче из одного подразделения в другое. Логическим развитием простых методов калькуляции будет простая многоступенчатая калькуляция, которую уже можно отнести к методам попередельного калькулирования.

Преимущества попроцессного метода заключаются в следующем:

- относительная простота расчетов по сравнению с другими методами калькуляции себестоимости;
- аккумулярование производственных затрат по подразделениям;
- организация управленческого учета издержек по местам их возникновения, что позволяет выделять производственные и административно-управленческие издержки;
- формирование суммы затрат по каждому завершённому процессу, стадии;
- это менее трудоемкий метод учета по сравнению с позаказным: не ведутся карточки учета заказов, отсутствует необходимость распределения косвенных затрат;
- учет затрат и калькуляция себестоимости продукции осуществляются за отчетный период, а не за время выполнения работ, как при позаказном методе;
- не сложен для применения и обеспечивает достоверные данные калькуляций.

К недостаткам этого метода можно отнести следующие:

- сложность расчета усредненной себестоимости продукции, себестоимости продукции на определенной стадии, процесса производства;
- эффективен только при незначительных размерах незавершенного производства;
- ограниченная область применения в связи с требованиями отсутствия запасов полуфабрикатов и готовой продукции.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования

Как уже отмечалось в предыдущем разделе, попередельное калькулирование является логическим развитием попроцессного метода, поскольку и то, и другое используется при одной и той же организации производства.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях и на предприятиях, где продукция в ходе технологического цикла последовательно проходит несколько стадий (переделов), на каждом из которых в изделие «добавляются» затраты. Большие объемы выпускаемой продукции не позволяют идентифицировать в

процессе производства каждую единицу, и поэтому такие производства называются массовыми.

Особенностями массового типа производства являются небольшая номенклатура изделий, выпускаемых в больших количествах, узкая специализация основных рабочих и рабочих мест, относительно высокий уровень использования специального оборудования и автоматизации. Разновидностью массового типа производства является поточное производство, при котором выполнение всех операций в рамках части технологического процесса бывает строго синхронизировано - самым наглядным примером такой организации производства является конвейер.

Примерами отраслей с массовым типом производства являются: целлюлозно-бумажная, прядильная, металлургическая, химическая, пищевая, нефтеперерабатывающая.

Передел - это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката или готовой продукции. Передел представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт, а полуфабрикат собственного производства, за исключением последнего передела. Этот полуфабрикат может быть передан на следующий передел для дальнейшей обработки либо реализован на сторону другим предприятиям как готовый полуфабрикат. По результатам последнего передела выпускается готовая продукция.

Например, в ткацком производстве технологический процесс можно представить как последовательность операций: прядение - ткачество - отделка.

В деревообработке процесс распиловка - обрезка - сушка осуществляется так: в первый передел поступает лес-кругляк, там бревна распиливаются вдоль и сортируются, и во второй передел выходит необрезная доска. Во втором переделе неровные края этих досок обрезаются, полученные доски направляются на сушку, в результате чего получается готовая продукция, полностью (по размерам, качеству обработки, влажности) соответствующая стандартам.

Сущность попередельного метода заключается в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства.

Особенности попередельного метода учета:

- учет затрат ведется по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- списание затрат осуществляется за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- организация аналитического учета ведется по каждому переделу к синтетическому счету 20 «Основное производство»;
- простота и дешевизна учета: нет карточек учета отдельных заказов, отсутствует необходимость распределения косвенных расходов между отдельными заказами.

Перечень переделов (фаз, стадий производства), по которым осуществляются учет затрат и калькуляция себестоимости продукции, порядок определения калькуляционных групп продукции и исчисления себестоимости незавершенного производства или его оценки, устанавливается отраслевыми инструкциями.

Производство на всех стадиях технологического процесса ведется относительно независимо от других, и поэтому между переделами могут возникать значительные объемы полуфабрикатов - продуктов одного передела, переданных в следующий передел, но не использованных там в течение отчетного периода. Такая особенность организации производства обуславливает выбор в качестве *объекта калькулирования* не конечного продукта (как в попроцессной калькуляции), а продукта каждого передела. *Объектом учета затрат* при данном методе выступает отдельный передел.

Если внутри передела цикл изготовления изделия (полуфабриката) невелик и в конце отчетного периода нет внутрицехового незавершенного производства, для исчисления себестоимости можно использовать метод простой многоступенчатой калькуляции. Он является продолжением простой двухступенчатой калькуляции, рассмотренной нами в предыдущем разделе.

Производственные затраты, собранные за отчетный период в каждом переделе, относятся на продукцию, выпущенную в рамках этого передела, а непроизводственные затраты (затраты периода) относятся на реализованную продукцию. Формула для исчисления себестоимости:

$$C = \frac{Z_{np}^1}{X_{ГП}^1} + \frac{Z_{np}^2}{X_{ГП}^2} + \dots + \frac{Z_{np}^n}{X_{ГП}^n} + \frac{Z_{непр}}{X_{РП}}$$

где Z_{np} - производственные затраты i -го передела, ден. ед.;

$X_{гп}$ — готовая продукция i -го передела в натуральном выражении;

$Z_{непр}$ — непроизводственные затраты (периодические), ден. ед.;

$X_{рп}$ — реализованная за период продукция в натуральном выражении.

Во многих массовых производствах особенностью процесса является введение основных материальных затрат лишь в начале процесса, т. е. в первом переделе. И даже если это не совсем так, в аналитических целях целесообразно вести учет материальных затрат отдельно, а по переделам собирать лишь затраты труда и общепроизводственных расходы, т.е. **добавленные затраты**. В случаях, когда все последующие стадии лишь добавляют продукту стоимость в результате его обработки, можно использовать *метод калькуляции затрат по стадиям обработки*. Себестоимость единицы продукции можно выразить формулой:

$$C = Z_{\text{мат}} + \frac{Z_{\text{доб}}^1}{X_{гп}^1} + \frac{Z_{\text{доб}}^2}{X_{гп}^2} + \dots + \frac{Z_{\text{доб}}^n}{X_{гп}^n} + \frac{Z_{\text{непр}}}{X_{рп}}$$

где $Z_{\text{мат}}$ — затраты материалов на единицу продукции, ден.ед.;

$Z_{\text{доб}}$ - производственные затраты i -го передела, ден. ед.;

$X_{гп}$ — готовая продукция i -го передела в натуральном выражении;

$Z_{\text{непр}}$ — непроизводственные затраты (периодические), ден. ед.;

$X_{рп}$ — реализованная за период продукция в натуральном выражении.

Однако отсутствие незавершенного производства не является характерной особенностью реальных производств. В случае, когда остатки незавершенного производства хотя бы на одном переделе существенны, на них (в соответствии с общим принципом оценки продукции с участием всех производственных расходов) следует отнести вместе с материальными и трудовыми затратами часть общепроизводственных расходов. Для того чтобы осуществить распределение всех затрат между готовой продукцией передела и его незавершенным производством, был разработан **метод условных единиц**.

Суть метода в следующем: каждый объект калькулирования (физическая единица продукции, выпускаемой в рамках одного передела) рассматривается как совокупность двух условных единиц: 1 у. е. основных материальных затрат и 1 у. е. добавленных затрат.

Величины этих условных единиц в денежном выражении (сколько стоит каждая у. е.) определяются либо путем нормирования (при использовании нормативной калькуляции), либо путем деления фактических затрат той или другой категории на количество выработанных условных единиц (при калькулировании по фактическим затратам). За любой период времени продукция, выработанная в рамках одного передела, будет состоять из продукции готовой, переданной в следующий передел (или на склад готовой продукции), и изделий, еще не законченных с точки зрения технологического процесса данного передела, но уже начатых, в которые уже вложены некоторые затраты. Оценка этого незавершенного производства ведется экспертным путем с учетом завершенности по материалам и добавленным затратам по отдельности. Результат получается в условных единицах и представляет собой первый этап расчетов. После процентной оценки степени незавершенности продукции определяется выработка за период либо путем умножения на нормативную стоимость условной единицы (при нормативной калькуляции), либо делением полной суммы затрат (материальных и добавленных) на количество условных единиц выработки (при калькулировании фактических затрат) - это второй этап расчетов. Это позволяет оценить как выработку готовой продукции, так и объем незавершенного производства на момент окончания периода путем умножения количества условных единиц выработки (результат первого этапа расчетов) на стоимость одной условной единицы (полученную на втором этапе) - это последний, третий этап расчетов. На практике результаты расчетов оформляются в виде трех (по количеству этапов) аналитических таблиц. Использование метода условных единиц иллюстрирует следующий пример.

Пример. Организация занимается переработкой древесины. Известны следующие сведения о деятельности пиловочного цеха за месяц.

На начало месяца внутрицеховое незавершенное производство состояло из 200 м³ (в пересчете на доску) древесины, завершennую по добавленным затратам на 30%. Оценка НЗП - 400 000 руб.

В течение месяца начата обработка 1400 м³. При этом материальные затраты (стоимость пиловочника - необработанных стволов) составили 1 950 000 руб., добавленные затраты - 1 152 000 руб.

На конец месяца в незавершенном производстве цеха находилось 150 м^3 , укомплектованных по добавленным затратам на 80%.

Определение стоимости произведенной продукции осуществляется в три этапа:

1. Определение выработки в условных единицах по материальным и по добавленным затратам;
2. Определение стоимости 1 у. е. по материальным затратам и 1 у. е. по добавленным затратам;
3. Стоимость НЗП путем перемножения результатов первого и второго этапов.

1. Оформим результаты в виде таблицы, учитывая, что каждая физическая единица продукции (в данном примере – 1 м^3) считается состоящей из 1 у.е. по материальным затратам и 1 у.е. по добавленным затратам:

Статья	Расчет	Результат
Добавленные затраты в незавершенном производстве на начало месяца	$200 \text{ м}^3 \times 30\% \times 1 \text{ у. е.}$	60 у. е.
Добавлено затрат в НЗП _{нач} (работа, совершенная в течение месяца над начальным НЗП) ¹	$200 - 60$	140 у. е.
Начато и закончено обработкой в течение месяца ²	$1400 \text{ м}^3 - 150 \text{ м}^3$	1250 м^3
Оценка НЗП на конец месяца по ДЗ ³	$150 \times 80\%$	120 у. е. по ДЗ
Оценка выработки месяца в у. е. по материалам	$1250 + 150$	1400 у. е.
Оценка выработки месяца в у. е. по добавленным затратам	$140 + 1250 + 120$	1510 у. е. :

1 Если учитывать, что материалы, входящие в состав начального НЗП были полностью учтены в прошлом периоде, когда они были отпущены, к НЗП_{нач} в течение месяца добавлялись только ДЗ в объеме 70% от их полной суммы (поскольку 30% были добавлены в прошлом месяце).

2 Продукция, начатая и законченная обработкой в течение месяца, оценивается в 1250 м^3 по материалам и 1250 м по добавленным затратам.

3 НЗП на конец февраля оценивается в 150 у. е. по материалам, поскольку материалы используются сразу в полной сумме.

2. Для оценки стоимости каждой условной единицы суммы понесенных в течение периода материальных и добавленных затрат делятся на выработку периода, выраженную в условных единицах:

1 у. е. по материальным затратам оценивается в 1393 руб.
(1 950 000 / 1400)

1 у. е. по добавленным затратам оценивается в 763 руб.
(1 152 000 / 1510)

Стоимость каждой физической единицы готовой продукции передела в течение месяца составила: $1393 + 763 = 2156$ руб./м³.

3. Готовая продукция периода складывается из двух частей:
- НЗПнач, доведенного до готовности в течение месяца:

$$400\,000 + 140 \times 763 = 506\,820 \text{ руб.},$$

- и продукции, начатой и законченной обработкой в течение периода:

$$1250 \times 2156 = 2\,695\,000 \text{ руб.}$$

Себестоимость всей готовой продукции, произведенной за месяц:

$$506\,820 + 2\,695\,000 = 3\,201\,820 \text{ руб.}$$

Стоимость незавершенного производства на конец месяца складывается из стоимости условных единиц по материальным и по добавленным затратам, характеризующих этот объем.

$$150 \times 1393 + 120 \times 763 = 300\,510 \text{ руб.}$$

Метод условных единиц является самым трудоемким из всех рассмотренных «процессных» методов калькулирования себестоимости продукции, однако, с точки зрения бухгалтера-аналитика и менеджера, он обладает несомненными преимуществами. Помимо уже отмеченной выше возможности исчислять стоимость полуфабриката, отпускаемого на сторону, он предоставляет широкие возможности для контроля за движением незавершенного производства и оптимизации потоков материальных ресурсов в производстве.

В промышленности применяются два варианта попередельного метода учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции - бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Применение первого или второго варианта попередельного метода зависит от необходимости определения себестоимости полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства, но могут быть реализованы и другим организациям.

При *бесполуфабрикатном варианте* ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается; его контролируют от одного передела к другому по данным оперативного учета в натуральном выражении, который ведется по переделам (в цехах). Себестоимость готовой продукции, выпускаемой на последнем переделе, составляет сумму затрат на всех переделах. Себестоимость же продукции в промежуточных переделах не исчисляется.

Этот метод является более достоверным и точным, менее трудоемким, а значит, более дешевым, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих переделов. Он способствует организации оперативного контроля и анализа затрат на каждом переделе.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из них заключается в том, что этот метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой и при необходимости их реализации на сторону.

Использование данного метода предполагает обязательное проведение инвентаризации незавершенного производства одновременно во всех цехах (переделах), так как затраты на него учитываются в местах их изготовления до выпуска готовой продукции.

При бесполуфабрикатном методе учета себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наложение в учете издержек организации называется *внутризаводским оборотом*, который и подлежит исключению при суммировании затрат по организации в целом.

Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими проводками и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Полуфабрикатный учет производственных затрат может быть организован с использованием активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или без него. В первом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдают на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью по дебету счета 21 и кредиту счета 20, отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20) или реализованных другим предприятием (в корреспонденции со счетом 90.1 «Выручка»).

Во втором случае продукты переделов не сдают на склад, а в соответствии с технологической документацией передают в последующий передел. В этом случае бухгалтерия делает записи в аналитическом учете к синтетическому счету 20:

Дебет счета 20 (передел, цех А).

Кредит счета 20 (передел, цех Б).

Следует отметить преимущества полуфабрикатного метода:

- наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела. Эта информация необходима для формирования цены при реализации полуфабрикатов на сторону;
- позволяет выявить и учитывать остатки незавершенного производства в местах его накопления;
- дает возможность организации контроля над движением полуфабрикатов собственного производства как внутри предприятия, так и при реализации другим предприятиям;
- нет необходимости одновременной инвентаризации незавершенного производства по всему предприятию (только на конкретном переделе).

Однако этот метод имеет и недостатки:

- наличие внутризаводского оборота, затрудняющего оценку затрат в каждом переделе в отдельности;
- является более сложным и трудоемким по сравнению с бесполуфабрикатным методом.

В целом *преимущества попередельного метода* по сравнению с другими методами учета затрат по объектам калькулирования заключаются в следующем:

- требует меньше усилий для сбора и группировки издержек и более экономичный по сравнению с позаказным методом;
- позволяет определять себестоимость отдельных фаз, переделов обработки продукции по производственным цехам, выявлять места и причины возникновения отклонений фактической себестоимости продукции от плановой (нормативной).

Попередельный метод имеет ряд *недостатков*:

- применяется только на предприятиях массового производства;
- используется лишь в производствах, имеющих отдельные переделы, фазы, стадии;
- отсутствует оперативный контроль над уровнем затрат, инвентаризация незавершенного производства сложна и громоздка;
- чрезмерно усредняет себестоимость продукции; не учитывает сезонные особенности производства, а в своих модификациях приводит к повторному учету одних и тех же издержек в себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции; не принимаются в расчет различия в затратах материальных ресурсов и потерях времени работников на отдельных этапах производственной деятельности, а также различия в издержках по хранению запасов и др.;
- имеются определенные сложности в распределении косвенных затрат между переделами, полуфабрикатами и т. д.; учет затрат ведется по переделам, а не по видам продукции; прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные — по цеху, производству, организации в целом с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым базам распределения; списание затрат выполняется за отчетный период, а не за время изготовления заказа.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования

Позаказный метод калькулирования себестоимости применяется на предприятиях с единичным или серийным типом производства, где выпускается уникальная продукция по специальным заказам. Этот метод применяется в машиностроении,

строительстве, в авиа- и судостроении, полиграфии, при производстве мебели, при выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, при оказании аудиторских и консультационных услуг, в других производствах мелкосерийного и индивидуального типа.

Заказ – это особым образом оформленное требование клиента производителю изготовить изделие или несколько изделий, выполнить работу или оказать услугу с определенными характеристиками. Конкретный формат такого требования и юридическая форма отношений, которые он определяет, зависят от особенностей продукции и потребностей договаривающихся сторон и содержатся в договоре, заключаемом с заказчиком. В данном договоре определяется вид заказа, его стоимость, порядок расчетов и передачи продукции (работ, услуг).

Сущность позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости заключается в следующем. Все прямые основные затраты учитываются в разрезе установленных калькуляционных статей затрат по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам возникновения с дифференциацией по центрам затрат и центрам ответственности в разрезе калькуляционных статей затрат и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. До выполнения заказа все относящиеся к нему производственные расходы считаются незавершенным производством. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по нему.

При позаказном методе *объектом учета затрат и объектом калькулирования является производственный заказ*, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия, на отдельную работу, отдельную услугу. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат (прямых и косвенных, в доле, относимой на данный заказ). Если заказом предусмотрено производство нескольких единиц продукции, то путем суммирования затрат получают себестоимость производства всей партии. Себестоимость единицы продукции в заказе рассчитывается путем деления всех затрат на выполнение заказа на количество изделий в нем.

Таким образом, непременным условием применения позаказного метода является система производственных заказов, которые открываются соответствующими службами предприятия. Ими заполняется *бланк заказа* («открывается заказ»), а по существу, дается распоряжение на выполнение производственного заказа. Обычно форму бланка заказа предприятие разрабатывает самостоятельно. Обязательными реквизитами являются: номер заказа, характеристика продукта, срок исполнения и стоимость заказа.

Принятые к исполнению заказы регистрируются, им присваиваются очередные с начала года номера, которые и становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода (шифра) заказа. Копия извещения об открытии заказа направляется в производственную бухгалтерию. На ее основании заводится *карточка аналитического учета издержек производства по данному заказу (карточка заказа)*. В карточке заказа фиксируются все затраты, осуществляемые в связи с выполнением данного заказа в разрезе установленных статей. Этот документ является основным учетным регистром в условиях позаказного метода учета затрат

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывается. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не осуществляется.

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. Регистром аналитического учета, как отмечалось, является карточка заказа. Прямые затраты материалов и прямая заработная плата в соответствии с полученными первичными документами непосредственно списываются на себестоимость соответствующих заказов и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов.

Главной проблемой при позаказном методе является распределение косвенных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных, не прямых материальных и других затрат)

между отдельными заказами, т.к. спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов. Косвенные издержки учитываются на отдельных синтетических или аналитических счетах. Распределение их между заказами может быть простым (одноступенчатым) или сложным (многоступенчатым); например, косвенные издержки сначала могут распределяться по местам их возникновения - отдельным участкам одного цеха, а затем по заказам или изделиям.

На практике косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно с использованием бюджетных ставок (предварительных нормативов) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Расчет бюджетной ставки производится в три этапа:

1. Оцениваются (прогнозируются) косвенные расходы предстоящего периода. Точность этого прогноза зависит от практического опыта, знаний и профессиональной интуиции бухгалтера-аналитика, так как при этом необходимо учесть многие факторы: объективные (не зависящие от деятельности предприятия) и субъективные (зависящие от него). Например, существенной составляющей общепроизводственных расходов являются коммунальные услуги и электроэнергия, размер тарифов по которым зависит от экономических и политических факторов макроэкономики. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии для предприятия - объективный фактор, влияние которого в будущем периоде трудно предсказать бухгалтеру-аналитику. Однако именно от предприятия зависит рациональное использование электроэнергии и других материальных затрат. Такие субъективные факторы также должны учитываться бухгалтером-аналитиком при прогнозе косвенных расходов на предстоящий период.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами и прогнозируется ее величина. Базой может быть характер выполняемых заказов, их размер, количество, оплата труда производственных рабочих. Так, в промышленности общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы основным производственным рабочим. Могут применяться и другие

измерители: например, при оказании транспортных услуг - тонно-километры, пассажиро-километры, приведенные тонно-километры, при оказании аудиторских услуг - человеко-часы, человеко-дни, отработанные сотрудниками аудиторской фирмы. Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, необходимо спрогнозировать его размер на предстоящий период.

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

Распределение общепроизводственных расходов в течение отчетного периода на отдельные производственные заказы отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы». Если согласно учетной политике калькулируется полная себестоимость заказов, распределению подлежат и затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Их распределение отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 26.

По окончании отчетного периода, когда определяется фактическая сумма косвенных расходов, сумма косвенных расходов, отнесенная в течение периода на выполненные заказы корректируется. Сумма корректировки отражается бухгалтерской записью по дебету счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» и кредиту счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» методом дополнительной записи или «красное сторно».

Исходя из вышеизложенного особенности позаказного метода заключаются в следующем:

- аккумулярование всех понесенных (прямых и распределяемых косвенных) затрат на отдельных производственных заказах (видах работ, изделий, партий готовой продукции, услуг и т. д.);
- аккумулярование затрат по каждому завершенному производственному заказу, а не за промежуток времени (отчетный период), сопоставление фактических калькуляций заказов;
- ведение по предприятию только одного счета по незавершенному производству. Этот счет расшифровывается по данным отдельных карточек учета затрат по каждому заказу, находящемуся в производстве.

Преимущества позаказного метода заключаются в том, что он позволяет:

- более точно определить затраты на конкретный производственный заказ и соответственно контролировать соотношение цены и затрат;
- оценить эффективность отдельных производственных заказов, выявить наиболее прибыльные (рентабельные) заказы;
- осуществить действенный контроль над затратами заказа путем расчета отклонений между плановыми (нормативными) и фактическими калькуляциями;
- сформировать базу для планирования производственных затрат и отпускных цен по будущим заказам;
- контролировать динамику прямых производственных и накладных расходов по отдельным заказам (темпы роста, снижение). Если наблюдается рост издержек, то детализованная информация из соответствующих учетных регистров позволит выявить его причины;
- распределять с большей точностью косвенные (накладные) расходы между заказами;
- относительно просто организовать управленческий учет производственных затрат и технологий калькуляции себестоимости заказа.

К недостаткам позаказного метода относятся следующие:

- сопоставление плановой и фактической себестоимости возможно только после завершения заказа;
- сложности с проведением инвентаризации незавершенного производства как в целом по предприятию, так и по отдельным производственным заказам;
- сложность расчета ставок распределения косвенных расходов;
- отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат по заказу;
- высокая трудоемкость работ, так как учет и исчисление себестоимости, контроль затрат ведутся по отдельным заказам, что требует значительной детализации;
- большой объем незавершенного производства при длительных сроках выполнения заказа;
- фактическая калькуляция себестоимости может быть составлена только по завершении всех работ по производственному заказу,

поэтому как средство выявления резервов производства метод малоэффективен.

Применение позаказного метода требует соблюдения по каждой отдельной партии количества, вида, размера, качества создаваемой продукции, что ведет к различию затрат по каждому виду продукции. Любая попытка усреднить затраты по двум или более партиям приводит к неточному определению себестоимости продукции каждой партии.

3.4 Метод нормативного учета затрат и система «стандарт-кост»

*Нормативный метод учета затрат,
его сущность и содержание*

Метод нормативного учета затрат возник в 10-20-х гг. XX века в США, когда появились первые стандарты времени выполнения работ.

В нашей стране толчком к внедрению нормативного учета в практику работы предприятий стало опубликование в 1933 г. книги Д.Ч. Гаррисона «Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости». Так, система «стандарт-кост» стала прообразом отечественной системы нормативного учета затрат. В течение долгого времени внедрение нормативного учета в практику работы хозяйствующих субъектов осуществлялось на государственном уровне. Были созданы целевые научно-исследовательские институты по проблемам нормирования, в организациях - специальные службы.

В настоящее время *нормативный учет затрат* и калькулирование себестоимости продукции представляют собой систему разработки норм и нормативов на используемые в производстве ресурсы, составления на их основе плановых нормативных калькуляций, отражения фактических издержек с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям от них, оперативного и последующего анализа отклонений с выделением не только размеров отклонений, но и мест их возникновения, причин и виновников. Данные нормативных калькуляций используют при

составлении бюджетов организации, а соответственно и оценке деятельности отдельных структурных подразделений и хозяйствующего субъекта в целом.

Нормативную себестоимость можно охарактеризовать как предварительно определенный критерий того, во что должно обойтись организации производство конкретного вида продукции.

Основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Разработка норм и нормативов затрат и составление плановых нормативных калькуляций себестоимости на выпускаемую продукцию.

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. Корректировка норм в течение отчетного периода под воздействием изменившихся условий производства либо цен на ресурсы и отражение возникших изменений в учете.

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.

Организация нормативного учета предполагает два этапа. На первом этапе разрабатываются единичные и укрупненные нормы и нормативы затрат с использованием методов технического нормирования. При этом необходимо, чтобы данные нормы и нормативы были максимально приближены к реальным производственным условиям. На втором этапе разработанная нормативная база используется для исчисления нормативной себестоимости продукции и подготовки производства.

Несмотря на то что уровни формирования и использования нормативной базы, разработки нормативных документов, которые составляют основу нормативного хозяйства, различны, формирование нормативной себестоимости продукции должно отвечать следующим основным принципам.

1. Единство норм при одновременной подвижности нормативной базы, позволяющее длительное время использовать одни нормы для различных видов продукции, работ, услуг, обеспечить сопоставимость натуральных показателей в затратах на разных уровнях управления (в различных центрах ответственности).

2. Непрерывное калькулирование себестоимости по мере производства продукции.

3. Охват нормативным калькулированием всех переменных и условно-переменных статей затрат.

4. Возможность использования единых норм всеми службами организации, занимающимися планированием, а также снабжением, производством, финансированием.

Учет нормативным методом 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.

При использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования в бухгалтерских записях задействован счет 40

«Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»). По кредиту отражается нормативная себестоимость произведенной продукции, сданных работ, услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Первого числа каждого месяца (или квартала) на счете 40 определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной. На сумму выявленной экономии (фактическая себестоимость ниже нормативной) сторнируется себестоимость реализованной продукции, в случае перерасхода (фактическая себестоимость больше нормативной) делается дополнительная запись: дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Особенность счета 40 заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (эти отклонения и ранее выделялись без выведения их на уровень синтетического учета), но и в том, что отклонения сразу списываются на себестоимость реализованной продукции. Как следствие, готовая продукция на складе также оценивается по нормативной себестоимости. Такой порядок ведения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» создает реальные предпосылки для практического использования в российском учете системы «стандарт-кост», о которой речь пойдет далее.

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.

Система «стандарт-кост» как аналог нормативного метода учета затрат

В современных условиях хозяйствования одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система «стандарт-кост», в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Данная система не является системой учета затрат сама по себе и может использоваться как в позаказном, так и в передельном методах калькулирования себестоимости, или в любых их комбинациях.

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». В то время сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости. Г. Эмерсон же предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «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 узнать через учет состояние производительности.

Таким образом, Г. Эмерсоном вводится новая для учета категория - производительность. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением Z_{ϕ}/Z_c , т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение $Z_c < Z_{\phi}$, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ($Z_{\phi} - Z_c$), тем выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта: *все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.*

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.

В теорию отечественного учета система «стандарт-кост» вошла в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Д.Ч. Гаррисона «Стандарт-кост». В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста, Т. Дауни, 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.

Со времени своего возникновения система учета «стандарт-кост» успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин стандарт-кост состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово «кост» - это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты.

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия.

В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов. Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства

предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Учет затрат по системе «стандарт-кост» представляет собой целостную концепцию. При применении ее в полном объеме все данные о фактических производственных затратах замещаются их нормативными значениями. Такие счета, как «Материалы», «Основное производство», «Готовая продукция» и «Себестоимость продаж» (и по дебету, и по кредиту), ведутся с использованием нормативных затрат, а не фактически понесенных затрат. Бухгалтер ведет отдельные записи о фактических затратах. В конце учетного периода фактические данные сравниваются с их нормативными значениями.

Схематически система учета «стандарт-кост» выглядит следующим образом.

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п. 3 \times п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Главное в стандарт-косте - контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение стандарт-коста будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Следует отметить, что система «стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров.

Использование системы «стандарт-кост» дает организациям ряд *преимуществ*:

- разработанные стандарты служат основой для планирования деятельности организации на краткосрочную и среднесрочную перспективы;
- с помощью нормирования затрат устанавливается контроль за издержками и минимизируются возможные потери за счет неэффективного использования ресурсов;
- величина нормативных (стандартных) затрат на единицу объекта калькулирования служит ориентиром при установлении цен на продукт;
- анализ отклонений фактических затрат от нормативных (стандартных) позволяет выявлять «узкие» места в деятельности организации и принимать обоснованные управленческие решения;
- сокращение числа учетных записей по сравнению с учетом прошлых затрат снижает трудоемкость и упрощает учет, т.к. в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т. е. учитываются лишь отклонения от стандартов.

Вместе с тем этой системе присущи и *недостатки*. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно

обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители зарубежных фирм и компаний используют систему учета стандарт-кост как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

Изучение нормативного метода учета, применяемого в отечественной практике, и системы «стандарт-кост» позволяет сделать вывод, что между ними имеются определенные сходства и различия.

Общими являются следующие признаки:

- основа систем – стандарты (нормативы);
- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;
- отдельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;
- обе системы используются для бюджетирования;
- универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета, наряду с общими признаками имеются также различия, которые состоят в следующем.

При системе учета стандарт-кост, в отличие от отечественной системы нормативного учета, обособленный учет изменений самих норм затрат не ведется. Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства производством. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют. Они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызванных новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий или методов производства. При этой системе стандартные затраты списываются непосредственно на счета производства. Отклонения между

действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года в отличие от отечественного нормативного учета могут накапливаться на отдельных счетах отклонений и полностью списываться не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. Кроме того, в отличие от стандарт-коста отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на продукцию.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что нормативный метод учета затрат и система «стандарт-кост» не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем едина – установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

Нормирование затрат

Необходимой предпосылкой применения нормативного метода является наличие соответствующей нормативной базы, под которой понимается комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, используемых для планирования, организации и контроля производственного процесса.

Норма - это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Систему норм, используемых в нормативном учете, можно разделить на две группы: технические и экономические. К *техническим* относятся нормы, характеризующие технологическую сторону производства, расход материалов, времени, затрат труда работников, использование оборудования и машин. *Экономические нормы* отражают конечные результаты деятельности организации по реализации продукции: объем выпущенной продукции, себестоимость, прибыль и рентабельность. Система норм разрабатывается и регламентируется в установленном в организации порядке.

Существуют *три основных метода разработки норм и нормативов*.

Первый метод основан на расчленении выполняемых работ и расходуемых ресурсов на составные элементы, анализе условий и состава работ и ресурсов, проектировании рациональных вариантов использования предметов труда, средств производства и рабочей силы и расчете потребности соответствующих ресурсов для конкретных условий организации. Его принято называть *аналитически-расчетным*. Кроме того, может быть использован *метод научного обоснования*, который позволяет при разработке норм и нормативов учитывать комплекс технических, организационных, экономических, социальных и других факторов. В результате он позволяет находить оптимальное значение той или иной нормы при различных вариантах комбинирования используемых ресурсов. *Отчетно-статистический* метод заключается в установлении норм затрат на основе отчетных или статистических данных за прошедшие периоды, т.е. по фактически сложившимся показателям расхода ресурсов.

На основе выбранного метода разработки норм и нормативов затрат составляется нормативная калькуляция себестоимости каждого вида продукции, работ, услуг.

Разработанные нормативы должны отвечать следующим требованиям:

- охватывать все стадии производственного цикла;
- использоваться на всех организационных уровнях управления производством;
- охватывать все потребляемые в производстве ресурсы;
- иметь научно-техническое обоснование;
- соответствовать отраслевой принадлежности организации и особенностям ее развития, а также возможным изменениям условий в течение планового периода;
- сочетать в достаточной степени динамичность (поддаваться пересмотру и корректировке) и устойчивость;
- быть удобными для практического применения.

Действующие нормы могут пересматриваться с течением времени под влиянием внешних и внутренних факторов, если происходят изменения в уровне цен на рынке ресурсов, в технологии производства продукции, в ассортименте выпускаемой продукции и т.д.

В зависимости от предъявляемых требований все нормы подразделяют на три группы: основные; идеальные; текущие.

Основные нормы используются предприятиями продолжительный период времени и являются базой для сравнения фактических затрат при определенных условиях и объеме производства.

Идеальные нормы являются, как правило, недостижимым эталоном затрат. Они возможны только при абсолютно рациональном производстве, исключая любые сбои и остановки. На практике идеальные нормы обычно не применяются и служат, скорее, ориентиром.

Текущие нормы определяют издержки, которые должны возникнуть при эффективном производстве. Они разрабатываются с учетом возможных незначительных отклонений от нормальных условий производства, в то же время не предусматривают нерациональное использование ресурсов. Текущие нормы могут различаться в зависимости от их реальной достижимости: легко достижимые, трудно достижимые, либо очень жесткие.

На практике чаще всего используются текущие нормы затрат со средним процентом достижения.

Нормативные затраты представляют собой тщательно predetermined реалистичные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу продукции. Они включают все три элемента производственных затрат – прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы, которые в свою очередь определяются величиной следующих показателей:

нормативное количество основных материалов;

нормативная цена основных материалов;

нормативное рабочее время;

нормативная ставка оплаты труда;

нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;

нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Нормативные затраты прямых материалов определяются умножением нормативной цены материалов на нормативное количество прямых материалов. *Нормативная цена прямых материалов* представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Нормативная цена устанавливается отделом закупок на основе

изучения ситуации на рынке с учетом возможных изменений в уровне цен. При этом должны быть учтены территориальная удаленность поставщика, условия доставки, предоставляемые скидки, гарантии качества и др.

Нормативное количество или норма расходов основных материалов устанавливается исходя из специфики конкретного продукта и показывает, какое количество материалов необходимо для изготовления единицы продукции при заданной производственной технологии. Рассчитывается количество материалов, необходимых для выполнения каждой отдельной операции. Разработкой данных норм занимается производственно-технологический или планово-производственный отдел.

Нормативные затраты прямого труда определяются умножением нормо-часов прямого труда на нормативную ставку оплаты прямого труда. *Нормативное рабочее время в расчете на единицу продукции* показывает, какое количество человеко-часов необходимо для изготовления данного продукта при соблюдении определенной технологии. Оно рассчитывается путем детального анализа всех производственных операций и установления наиболее эффективных методов производства, использования оборудования и условий работы. При этом в нормативные трудозатраты включаются также неизбежные простои по объективным причинам. За расчет данных нормативов отвечает производственно-технологический отдел.

Нормативная ставка оплаты прямого труда выражает почасовые затраты труда, ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой операции или вида работ. На практике ставки оплаты труда достаточно легко определяемы, так как они указываются в контрактах или трудовых договорах, заключаемых с работниками. Хотя диапазон ставок устанавливается для каждого разряда рабочих, внутри которого они могут различаться, для каждой операции определяются средние нормативные ставки. И даже, если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчислении нормативных затрат прямого труда используется нормативная ставка оплаты.

Нормативные общепроизводственные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах для

переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используются различные базы.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы переменных общепроизводственных расходов к нормативной величине показателя, принятого за базу их распределения. Наиболее часто при нормативном методе учета затрат за базу распределения берутся нормо-часы трудозатрат, необходимые для изготовления единицы продукции.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов определяется отношением общей планируемой суммы постоянных общепроизводственных расходов к плановой производительности, выраженной в нормо-часах трудозатрат либо машино-часах работы оборудования.

Все используемые при учете себестоимости нормы объединяются в специальные карты-спецификации.

Использование нормативных затрат устраняет необходимость вычисления стоимости единицы (или партии) продукции, исходя из данных о фактических затратах, каждую неделю или месяц. Единожды определив нормативные затраты прямых материалов, прямого труда и общепроизводственных расходов, можно определять общие нормативные затраты на единицу продукции в любое время. Зная себестоимость единицы продукции становится возможным принимать основные управленческие решения по установлению цены на нее, планированию доходов и расходов, оперативно контролировать основные показатели затрат, осуществлять оценку производственных запасов.

Анализ отклонений как средство контроля затрат

При организации учета затрат нормативным методом или по системе «стандарт-кост» необходимо правильно и своевременно рассчитать отклонения по элементам нормативных затрат, установить причину их возникновения, предотвратить (нейтрализовать) факторы, приведшие к неблагоприятным отклонениям, и персонифицировать ответственность за отрицательные результаты.

Все отклонения по содержанию можно подразделить на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения могут быть вызваны перерасходом сырья и материалов, простоями и непроизводительными трудозатратами, внеплановым ремонтом оборудования, изменением климатических условий и т.д.

Положительные отклонения на практике встречаются реже и свидетельствуют о достижении экономии в использовании различных видов ресурсов, повышении производительности труда, более эффективном использовании оборудования, а иногда и о том, что заданные нормативы затрат были завышены.

Условные отклонения могут носить как положительный, так и отрицательный характер и могут возникнуть в результате различий в методике составления сметной и нормативной калькуляций.

Нормативные затраты - планируемый уровень затрат, который показывает, какими должны быть затраты. Следовательно, если фактические затраты выше нормативных, то такое отклонение считается неблагоприятным, и наоборот - благоприятным. Благоприятным считается отклонение, оказывающее положительный эффект на операционную прибыль, т.е. увеличивающее прибыль. Соответственно, неблагоприятное отклонение - это отклонение, оказывающее отрицательный эффект на операционную прибыль.

Установление причин, вызвавших отклонения от нормативов, осуществляется с помощью неформализованного и формализованного способов.

Первый предполагает выявление таких причин, как использование некачественного сырья, нарушение технологии, простои и т.п., с помощью классификатора причин и виновников отклонений. Коды проставляются в сигнальных документах и после рассортировки направляются менеджеру для принятия решения по рассогласованию системы. Неформализованный способ характерен для нормативного учета.

Второй способ предполагает построение и анализ факторных моделей. Формализованный способ характерен для системы «стандарт-кост», его результаты важны для мотивации, так как позволяют разграничить факторы на контролируемые и неконтролируемые.

Факторному анализу подвергаются только прямые переменные затраты. Отклонения по постоянным расходам оцениваются без детализации по причинам.

Отклонения не бывают независимыми - благоприятное отклонение в одном центре ответственности может приводить к неблагоприятным отклонениям в другом. Часто причинами отклонений являются устаревшие нормативы или неверное бюджетирование, а не выполнение самих работ.

Эффективность системы «стандарт-кост» определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их вычисления.

В отличие от отечественного нормативного метода учета затрат в системе «стандарт-кост» все выявленные отклонения от норм относятся не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с указанием: в каком подразделении, по какой причине и чьей вине допущены эти отклонения. Общая сумма отклонений делится на отдельные суммы, обусловленные влиянием различных факторов. Так, изменение материальных затрат в стоимостном выражении может быть связано с двумя факторами: изменением потребления на единицу продукции либо изменением стоимости материалов на рынке. Отклонение в части затрат на рабочую силу может происходить как за счет изменения производительности труда, так и за счет изменения тарифной ставки его оплаты. Анализ отклонений общепроизводственных расходов отличается по уровню сложности. Сначала вычисляется общее отклонение общепроизводственных расходов, которое определяется как разница между фактическими общепроизводственными расходами, имевшими место, и нормативными общепроизводственными расходами, начисленными (отнесенными на производимую продукцию) с использованием коэффициентов переменных и постоянных общепроизводственных расходов. Затем общее отклонение подразделяют на две части: контролируемое отклонение общепроизводственных расходов и отклонение общепроизводственных расходов по объему (по эффективности).

Однако, как отмечалось, основной задачей системы «стандарт-кост» является не только выявление отклонений фактических затрат от нормативных, но и учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. Поэтому помимо анализа причин, вызвавших изменение издержек, должен проводиться анализ фактических объемов продаж, цен на продукцию, а также ассортимента и влияния этих факторов на прибыль организации.

Порядок расчета отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост» представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Расчет отклонений от норм затрат при системе «стандарт-кост»

Отклонение	Формула расчета отклонения
1	2
По материалам	
По цене материала	$(\text{Фактическая цена} - \text{Нормативная цена}) \times \text{Фактическое количество использованного материала}$
По количеству использованных материала	$(\text{Фактическое количество} - \text{Нормативное количество}) \times \text{Нормативная цена}$
Совокупное отклонение расходов материалов	$\text{Фактические затраты на материал} - (\text{Фактический выпуск продукции} \times \text{Нормативные затраты на материал на единицу продукции})$
По трудовым затратам	
По ставкам заработной платы	$(\text{Фактическая ставка заработной платы в час} - \text{Нормативная ставка заработной платы в час}) \times \text{Фактически отработанное время}$
По производительности труда	$(\text{Фактически отработанное время} - \text{Нормативное рабочее время для фактического выпуска продукции}) \times \text{Нормативная ставка заработной платы в час}$
Совокупное отклонение по трудовым затратам	$\text{Фактические трудозатраты} - (\text{Нормативные трудозатраты на единицу продукции} \times \text{Фактический выпуск продукции})$
По постоянным общепроизводственным расходам	
Контролируемое отклонение постоянных общепроизводственных расходов	$\text{Фактические общепроизводственные постоянные расходы} - \text{Нормативные общепроизводственные постоянные расходы}$
По объему производства	$(\text{Нормативный выпуск продукции в нормо-часах} - \text{Фактический выпуск})$

	продукции в нормо-часах) × Нормативная ставка распределения постоянных общепроизводственных расходов
Совокупное отклонение по общепроизводственным постоянным расходам	Фактические общепроизводственные постоянные расходы - (Фактический объем производства в нормо-часах × Ставка распределения общепроизводственных постоянных расходов)
По переменным общепроизводственным расходам	
Контролируемое отклонение общепроизводственных переменных расходов	Фактические общепроизводственные переменные расходы - Нормативные общепроизводственные переменные расходы, скорректированные на фактический выпуск продукции
По эффективности	(Фактическое время труда - Время труда по норме, скорректированное на фактический выпуск продукции) × Нормативная ставка общепроизводственных переменных накладных расходов
Совокупное отклонение по общепроизводственным переменным расходам	Фактические общепроизводственные переменные расходы - (Фактический объем производства в нормо-часах × Ставка распределения общепроизводственных переменных расходов)
По прибыли	
По цене реализации	[(Фактическая цена реализации единицы продукции - Нормативная себестоимость единицы продукции) - (Нормативная цена реализации единицы продукции - Нормативная себестоимость единицы продукции)] × Фактический объем реализации
По объему реализации	(Фактический объем реализации - Нормативный объем реализации) × Нормативная прибыль на единицу продукции

Совокупное отклонение по прибыли	Фактическая прибыль, определенная на базе нормативных издержек - Нормативная прибыль на базе нормативных издержек
----------------------------------	---

Как видно из таблицы, каждое из отклонений в свою очередь раскладывается на две части, и если все вычисления осуществлены правильно, то общее отклонение равно сумме двух его составляющих.

В результате факторный анализ отклонений дает возможность определить влияние на прибыль организации самых разных факторов: от простоев и использования в производстве нестандартных материалов до снижения (увеличения) емкости рынка по конкретному продукту. Например, изменение цен на материалы может быть следствием как неэффективной работы отдела снабжения, так и изменения условий на рынке ресурсов.

Необходимо учитывать, что эффективность использования такого анализа достигается лишь в случае, когда он проводится по результатам отдельных подразделений (центров ответственности) организации. Расчет отклонений в целом по хозяйствующему субъекту может использоваться лишь для получения общей картины; с точки зрения управления возникшими отклонениями он мало информативен.

В целях оперативного управления организацией важно, чтобы информация о возникших отклонениях поступала максимально быстро. Это даст возможность использовать время для принятия соответствующих мер и минимизировать убытки. На основе проведенного факторного анализа отклонений должны вырабатываться меры корректирующего воздействия, направленные на уменьшение или исключение отклонений в будущем.

Учет выявленных отклонений от норм

Определение отклонений помогает выявить области эффективности и неэффективности всей деятельности или отдельных областей и функций организации. Для записи отклонений фактических затрат от нормативных необходимы соответствующие проводки. При ведении учетных записей необходимо соблюдать следующие принципы:

- все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
- для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;
- неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту.

Особенность системы «стандарт-кост» - учет отклонений ведется с использованием отдельного счета «Отклонения», причем по каждому виду отклонений выделяют субсчет. В учете собирается информация о том, что должно было произойти, и о том, какие отклонения имели место.

Для отражения в бухгалтерском учете возникающих отклонений в рабочем плане счетов предприятия, например, можно использовать свободный балансовый счет 36, присвоив ему наименование «Отклонения по затратам». В данном случае на счете 36 отражаются все возникшие отклонения от стандартных издержек: по материалам, трудозатратам, накладным расходам. Благоприятные отклонения записываются по кредиту счета, неблагоприятные - по дебету.

Рассмотрим один из вариантов организации учетного процесса по системе «стандарт-кост». Все затраты по нормам отражаются на счете 20 «Основное производство». Незавершенное производство оценивается на основе нормативных значений. Произведенная продукция списывается на счет 43 «Готовая продукция» и далее на счет 90 «Продажи» автоматически по нормативным затратам. Если фактические затраты отличаются от нормативных, то возникают отклонения, которые показывают на специальных субсчетах к счету 36. Эти субсчета открывают в зависимости от места возникновения отклонений, не затрагивая счет 20 «Основное производство».

Например, для учета отклонений по материалам открываются субсчет 36/10 «Отклонения по материалам», по трудозатратам - субсчет 36/70 «Отклонения по оплате труда», по общепроизводственным затратам - субсчет 36/25 «Отклонения по общепроизводственным затратам». Внутри этих субсчетов могут еще открываться субсчета:

- 36/10/01 «Отклонения по цене прямых материалов»;
- 36/10/02 «Отклонения по использованию прямых материалов»;
- 36/70/01 «Отклонения по ставке оплаты прямого труда»;
- 36/70/02 «Отклонения по производительности прямого труда»;
- 36/25/01 «Контролируемое отклонение общепроизводственных расходов»;

36/25/02 «Отклонений общепроизводственных расходов по объему».

В результате на счете 36 аккумулируются все отклонения, которые суммируются. По истечении определенного времени сальдо по этому счету списывают не на себестоимость продукции, а на финансовые результаты.

Таким образом, система учета нормативных затрат («стандарт-кост») позволяет планировать и контролировать затраты, а также стимулирует организации к выявлению резервов; позволяет определять размер и причины отклонений в целях своевременного устранения явлений, негативно влияющих на производственный процесс.

3.5 Методы учета затрат и калькулирования полной и сокращенной себестоимости (директ-костинг)

Системы управленческого учета характеризуются различными признаками, которые можно положить в основу их классификации. Один из признаков – полнота включения затрат в себестоимость производства и продаж продукции (работ, услуг).

Различают две основные системы управленческого учета: систему полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. традиционный учет полной себестоимости, и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по признаку зависимости расходов от объема производства, получившую название «директ-костинг».

Калькулирование себестоимости по полным затратам

Система учета полных затрат (absorption-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные расходы включаются в себестоимость продукции.

Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные). Прямые материальные затраты включают фактическую себестоимость основных материалов, израсходованных на производство. Списание материалов в производство оформляется записью: дебет счета 20

«Основное производство» кредит счета 10 «Материалы».

Прямые затраты на оплату труда оформляются следующим образом. При начислении заработной платы основным производственным рабочим с соответствующими начислениями на нее делается запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В течение отчетного периода общепроизводственные и общехозяйственные расходы накапливаются по дебету счетов: 25 и 26 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода эти расходы включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения (в качестве такой базы могут быть: заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, площадь помещения и т.п.). Распределение косвенных расходов оформляется записью: дебет счета 20, кредит счетов 25 и 26.

Чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точной оказывается величина себестоимости конкретных видов продукции. В российской практике применение данной системы учета затрат очень распространено.

Данная система позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе, рассчитать рентабельность отдельных видов продукции и применяется в ценообразовании, когда цена на продукцию устанавливается по принципу «полные затраты плюс норма прибыли (процент рентабельности)», т.е. затратный метод формирования цены.

Основные *преимущества* данной системы:

- возможность рассчитать себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;
- применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;
- возможность рассчитать полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства;
- широкая сфера применения;

- возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

Усложнение организационной структуры предприятий, создание крупных предприятий с развитой региональной структурой значительно меняет структуру затрат в сторону увеличения доли косвенных расходов, что является причиной неоднозначного отнесения затрат к одной группе, усложняет механизм распределения косвенных затрат по объектам затрат и выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения.

К основным *недостаткам* можно отнести следующие:

- субъективность выбора коэффициента распределения. При сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен;

- неоднозначность отнесения затрат к одной группе;

- невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями.

Можно сопоставить полную себестоимость одинаковых товаров разных производителей, но качественный анализ структуры себестоимости провести будет невозможно, а именно, невозможно оценить влияние организационной структуры предприятия, доли постоянных затрат на величину себестоимости.

Наиболее эффективно применение системы на предприятиях малых и средних размеров, а также предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

Метод калькулирования себестоимости по переменным затратам («директ-костинг»)

Система учета затрат «Директ-костинг» (direct-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции

и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

Экономисты затрудняются утверждать, кто из ученых стоял у истоков теоретического обоснования данной системы. Еще в 1781 г. Т.Е. Клинштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» на примере металлургического производства показал, как прямые затраты нужно относить на отдельные фазы (переделы): добывающее производство; угольное; переработка шлаков; плавка; кузнечное производство. А накладные расходы, по его мнению, следовало списать прямо на счет результатов за период.

Впервые в пользу граничных затрат высказался видный немецкий ученый О. Шмаленбах. В 1899 г. в статье «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», опубликованной в газете «Немецкая металлургия», он провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами. Кроме того, в данной статье были упомянуты такие понятия, как «первичные накладные расходы», «вторичные накладные расходы», «постоянные затраты», «переменные затраты», «прогрессивные затраты» и «дегрессивные затраты». О. Шмаленбах уже тогда считал теоретически правильным относить на конкретных покупателей только первичные накладные расходы, а вторичные - покрывать за счет валовой прибыли. Идея же организации учета сумм покрытия впервые им была обнародована в его работе «Основы учета себестоимости и политика цен», изданной в 1902 г.

На необходимость четкого разграничения затрат между постоянными и переменными их частями указывал также в 1903 г. Г. Гесс. По этому поводу он писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам - все оставшиеся элементы».

Приведенные примеры теоретического и практического приложения идеи разграничения затрат на постоянные и переменные не имели под собой еще основания - их зависимости от объема производства. Такую зависимость впервые обосновал Дж. Кларк. В 1923 г. он предложил подразделять валовые издержки производства, в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные. К постоянным, по его мнению, следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание

оборудования в надлежащем состоянии; содержание сбытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным же затратам, согласно Дж. Кларку, следовало относить стоимость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства.

В 1936 г., развивая эти идеи, американский экономист Джонатан Гаррисон создал учение – «Директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «директ-костинг» стал преобладающим методом учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление «директ-костинга» имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые – переменных. Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода – завышенными.

В 30-е гг. XX века исследования в области системы «директ-костинг» также провели Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс, Чарльз М. Кноппель. Ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического объема производства. С помощью этого графика можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли.

Значительный вклад в развитие идеи «директ-костинг» внес К. Румель, издав книгу «Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин». В ней содержится практическое руководство по использованию учета

затрат как информационного инструмента, действующего по принципам «директ-костинга». Он же ввел понятие «учет затрат по блокам». По его мнению, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделия только пропорциональные затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть «учетом затрат по блокам». Сущность идеи К. Румеля состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.

Значительное развитие система «директ-костинг» получила после второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства. В результате этого в начале 50-х гг. в США ряд компаний стали возвращаться к учету только прямых затрат, но теперь к ним, кроме материалов и заработной платы рабочих, стали относить еще и переменные накладные расходы.

Фактическое внедрение системы «директ-костинг» в США относится к 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 г. ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время «директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции – «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости».

Большинство специалистов в нашей стране и за рубежом предпочитают название «директ-костинг», так как оно:

- исторически обусловлено и указывает на происхождение

системы;

- достаточно полно отражает сущность системы, поскольку наибольший удельный вес в переменных затратах занимают, как правило, прямые переменные затраты.

Система «директ-костинг» в современном понимании предусматривает следующее:

- 1) разделение всех затрат за отчетный период на постоянные и переменные;
- 2) разделение общепроизводственных затрат на переменные и постоянные;
- 3) себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, остальные виды затрат (постоянные затраты) списываются периодически на финансовые результаты за отчетный период;
- 4) запасы остатков готовой продукции на складах и незавершенное производство оцениваются по переменным расходам;
- 5) при учете сокращенной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют, они полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды продукции.

В условиях применения системы «директ-костинг» прямые производственные затраты, которые являются переменными, с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» собираются по дебету счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство». Переменная часть общепроизводственных расходов со счета 25 «Общепроизводственные расходы» списывается на счет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство»), затраты, используя базу распределения, закрепленную в учетной политике, будут отнесены на соответствующие носители затрат.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как постоянные, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции, т.е. дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, применение системы «директ-костинг»

предполагает разделение общепроизводственных расходов на постоянные и переменные. При таком подходе целесообразно к счету 25 «Общепроизводственные расходы» открыть два субсчета: 25-1 «Переменные общепроизводственные расходы» и 25-2 «Постоянные общепроизводственные расходы».

Основным понятием данной системы учета затрат является понятие **маржинального дохода (прибыли)**, который представляет собой доход, полученный предприятием после возмещения всех переменных затрат и рассчитывается путем вычитания из выручки от продаж суммы переменных расходов. В экономической литературе этот показатель называют еще *суммой покрытия*.

Маржинальный доход (прибыль) на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных (как частный случай – прямых) затрат на ее изготовление. Этот показатель также называют *ставкой покрытия*.

В связи с этим отчет о прибылях и убытках, составляемый в условиях системы «директ-костинг», содержит такие результативные показатели, как:

- маржинальный доход;
- операционная прибыль (разность между маржинальным доходом и постоянными затратами).

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета система «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчетов налогов, но является основой операционного анализа. Операционный анализ - это инструмент оперативного планирования на предприятии. Он способствует поиску оптимальных комбинаций между переменными издержками на единицу продукции, постоянными издержками, ценой и объемом продаж. Данный анализ позволяет найти точку равновесия (точку безубыточности), в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Продажи ниже точки безубыточности влекут для предприятия потери.

Основные *преимущества* системы «директ-костинг»:

- установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- определение точки безубыточности, т.е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;
- возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции,

что особенно эффективно при неполной загрузке производственных мощностей и уменьшает затоваривание продукции на складе;

- упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует процедура распределения постоянных расходов по видам продукции;

- возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;

- возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Однако система учета переменных затрат не лишена некоторых недостатков:

- ведение учета затрат только по производственной себестоимости, что не отвечает требованиям российского законодательства в части формирования себестоимости;

- отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции;

- сложность разделения затрат на постоянные и переменные.

Варианты «директ-костинга»

По степени дифференциации затрат директ-костинг может иметь два основных варианта:

- простой, одноступенчатый директ-костинг, основанный на использовании в расчетах данных только операционных (накладных) затрат, учтенных единым блоком;

- развитый (дифференцированный, многоступенчатый) директ-костинг, при котором постоянные затраты подразделяются не по видам продукции и услуг, а по местам формирования накладных расходов, т.е. уровням управления предприятием.

При обоих вариантах системы «директ-костинг» общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода (брутто-прибыль, сумма покрытия) за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли предприятия из этой величины вычитают сумму постоянных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты, а попадают из подсистемы учета по местам возникновения затрат, минуя подсистему калькулирования

производственного учета, в подсистему учета результатов за период. При этом общую сумму постоянных затрат за период относят на результаты того отчетного периода, в котором она возникла.

Классический (простой) директ-костинг основан на использовании в расчетных данных только операционных затрат, учтенных единым блоком. Применение данного варианта, с одной стороны, помогает избежать произвольного и трудоемкого распределения всех производственных накладных расходов, а с другой - существенно занижает стоимость запасов готовой продукции и не способствует предоставлению данных для анализа взаимосвязи между издержками и объемом выпуска.

Пример отчета о финансовых результатах, построенного по результатам применения классического варианта директ-костинга представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Отчет о финансовых результатах
(классический вариант директ-костинга)

№ п/п	Показатели	Сумма, ден.ед.
1.	Выручка от реализации продукции	1000
2.	Переменные производственные расходы (распределены по носителям затрат)	360
3.	Переменные управленческие и коммерческие расходы (распределены между носителями затрат)	100
4.	Маржинальная прибыль по носителям затрат (стр.1 – (стр.2+стр.3))	540
5.	Постоянные расходы	240
6.	Операционная прибыль (стр. 4 – стр. 5)	300

В одноступенчатом учете сумм покрытия все постоянные расходы, объединенные в одном блоке, вычитают из суммы покрытия данного отчетного периода. В противоположность этому в многоступенчатом учете покрытия постоянных расходов делается попытка разделения блока постоянных затрат и распределения отдельных частей постоянных расходов не между отдельными носителями затрат, а между общим количеством какого-либо продукта или товарной группой, местом возникновения затрат или целым подразделением предприятия. Такой подход часто используется на современных предприятиях, применяющих в практике учета систему директ-костинга.

Более полезной становится информация, когда переменные

расходы сгруппированы или распределены по местам производства, управления и сбыта и есть возможность определить суммы и ставки покрытия не только по видам продукции и услуг, но и по местам формирования и центрам ответственности. Аналогично должны быть дифференцированы и постоянные расходы.

В современном управленческом учете постоянные затраты предприятия могут быть представлены следующим образом.

1. Постоянные расходы на изделие, прямо относимые на общее количество продукции данного вида, произведенной за данный период. Пример - расходы на освоение, которые относятся только к соответствующему виду продукции, или расходы на содержание специального оборудования, необходимого для его изготовления.

2. Постоянные расходы на группу изделий, приходящиеся на многие аналогичные виды продуктов, которые можно объединять в одной группе. Такого рода постоянные расходы относятся на соответствующую группу изделий, но не подлежат распределению между изделиями этой группы. Пример - капитальные затраты на оборудование, связанное с производством соответствующих групп изделий, или исследовательские затраты на освоение изделий этой группы.

3. Постоянные расходы мест возникновения затрат, не подлежащие распределению между отдельным группами носителей затрат, а относящиеся прямо на отдельные места возникновения затрат.

4. Постоянные расходы подразделения. Наличие этих расходов обусловлено существованием нескольких мест возникновения затрат в одном подразделении, а также самого подразделения предприятия как единого целого. Они подлежат покрытию из еще не распределенной суммы покрытия всех изделий, выпускаемых этим подразделением.

5. Постоянные расходы предприятия представляют собой расходы, их остаток, который нельзя распределить между специальными калькуляционными объектами, например расходы на управление предприятием.

При таком представлении возможен вариант многоступенчатого директ-костинга, при котором дифференцируют не только переменные, но и постоянные расходы и определяют ставки покрытия по видам продукции и местам ее изготовления и

сбыта.

Особенностью системы развитого директ-костинга является ее постоянная направленность на конечный результат деятельности - прибыль, на определение маржинального дохода по предприятию в целом, а также по изделиям, видам работ и услуг, секторам рынка. При разделении блока накладных расходов на постоянные затраты изделия, группы изделий, производственного места затрат, центра ответственности, управленческого подразделения и постоянные расходы предприятия в целом общая схема их взаимосвязи и выход на итоговый результат производственно-финансовой деятельности могут быть представлены следующим образом:

Многоступенчатый учет маржинального дохода

Выручка от реализации (цена) одного изделия

- Переменная себестоимость этого изделия

= Сумма покрытия изделия (маржинальный доход изделия)

- Постоянные расходы на изделие

= Сумма покрытия 1 (маржинальный доход 1)

Сумма маржинального дохода 1 одной группы изделий

- Постоянные расходы на группу изделий

= Сумма покрытия 2 (маржинальный доход 2)

Сумма маржинального дохода 2 одного места возникновения затрат

- Постоянные расходы мест возникновения затрат

= Сумма покрытия 3 (маржинальный доход 3)

Сумма маржинального дохода 3 одного подразделения

- Постоянные расходы подразделения

= Сумма покрытия 4 (маржинальный доход 4)

Сумма маржинального дохода 4 предприятия

- Постоянные расходы предприятия

= Результат (прибыль)

Система развитого директ-костинга за счет многоступенчатого учета сумм покрытия постоянных расходов создает более совершенную информационную базу для анализа структуры полученного результата и основных факторов, повлиявших на его величину (табл. 3.2).

Таблица 3.2 – Отчет о финансовых результатах
(развитой вариант директ-костинга)

№ п/п	Показатели, тыс. р.	Заказ 010	Заказ 011
1.	Выручка от реализации продукции	60	940
2.	Переменные расходы	27,6	432,4
3.	Маржинальная прибыль (стр.1-стр.2)	32,4	507,6

4.	Постоянные расходы по изготовлению	3,3	15,9
5.	Маржинальная прибыль по изделию на базе затрат по изготовлению (стр.3-стр.4)	29,1	491,7
6.	Маржинальная прибыль по группе изделий	520,8	
7.	Постоянные расходы группы изделий	76,8	
8.	Маржинальная прибыль группы (стр.6-стр.7)	444	
9.	Постоянные затраты предприятия в целом	144	
10.	Прибыль отчетного периода (стр.8-стр.9)	300	

Таким образом, несмотря на то, что развитой директ-костинг более трудоемок в расчетах, данный вариант является и более информативным. При данном варианте можно выявить, вносит ли конкретный вид продукции, работ, услуг вклад в покрытие постоянных расходов предприятия, какова его величина, насколько оправдан уровень накладных затрат по подразделениям организации.

Сравнение методов калькулирования по полным и переменным затратам

Одним из принципов бухгалтерского учета вообще и управленческого учета в частности является принцип преемственности в выборе методов учета. Информация, содержащаяся в отчетах за различные периоды времени должна быть сопоставима, а обеспечить сопоставимость возможно лишь применяя последовательно одни и те же учетные методы и подходы. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции осуществляется один раз на относительно долгий срок, а переход от одного метода к другому должен быть тщательно обоснован.

Идеальных систем или идеальных методов в любой системе не бывает, у каждого метода есть свои достоинства и недостатки. Менеджеру необходимо понять особенности систем и методов, чтобы нивелируя их негативные стороны, максимально эффективно использовать положительные и тем самым реализовать заложенные в них преимущества.

Главным доводом за использование калькулирования по полным затратам является то, что производство продукции невозможно, если нет постоянных производственных затрат и, следовательно, постоянные производственные затраты должны быть

отнесены на единицы продукции и включены в оценку запасов. Именно поэтому составители стандартов финансового учета и отчетности: и МСФО, и большинство национальных учетных систем (в том числе и российская) содержат требование включения в оценку запасов всех производственных расходов.

Вторым достоинством этой системы является то, что калькуляция себестоимости по полным затратам позволяет избежать отражения в отчетности «фиктивных» убытков, которые могут возникнуть в производствах с крайне неритмичным сбытом готовой продукции, прежде всего в организациях, производящих сезонную продукцию. В периоды, когда реализация невелика, отнесение на затраты периода больших сумм может привести к отрицательным показателям прибыли, хотя на самом деле такая ситуация не свидетельствует о недостатках в работе организации и в течение последующих периодов высоких продаж прибыль перекроет отрицательные результаты. Столь резкие колебания результативности в периоды накопления запасов и их реализации становятся проблемой при калькулировании по переменным затратам, тогда как альтернативный способ позволяет относить на запасы относительно большие суммы накладных расходов и делает убытки маловероятными даже в периоды низкой рыночной активности.

Следует отметить, что совпадение итогов финансового результата продаж в системах учета полной и сокращенной себестоимости достижимо только при отсутствии незавершенного производства и при стабильных остатках готовой продукции на складе на начало и конец отчетного периода. Если запасы незавершенной и нереализованной продукции увеличиваются, финансовый результат продаж, рассчитанный на основе директ-костинга, всегда будет ниже, чем при системе полных затрат, и наоборот, при снижении запасов результат, полученный на основе учета переменных издержек, будет выше, чем определенный на базе учета полной себестоимости.

Преимуществом метода полного учета затрат по сравнению с директ-костингом является также то, что при калькуляции себестоимости по переменным затратам не уделяется должного внимания постоянным расходам. В частности, если решения о ценообразовании на все продукты принимаются на основании лишь показателя вклада, это может привести к тому, что выручки может

не хватить на покрытие всех (и постоянных в том числе) затрат. Кроме того, управляющие младшего и среднего звена, считая основными показателями результативности уровень переменных затрат и вклад, могут уделять им все свое внимание и пренебрегать возможностями управления постоянными затратами, в совращении которых кроются значительные резервы удешевления продукции.

Кроме того, калькулирование по полным затратам является обязательным для формирования внешней (налоговой) отчетности, и поэтому большинство организаций выбирают именно этот метод определения себестоимости производимой ими продукции.

Однако в организациях, где большое внимание уделяется внутренней управленческой отчетности, споры о том, какая система учета затрат и калькулирования лучше, могут привести к решению отнюдь не в пользу калькулирования по полным затратам.

Самым серьезным доводом за использование метода калькулирования по переменным затратам является его относительная объективность, по крайней мере, по сравнению с калькулированием по полным затратам. Применение системы директ-костинга с большей точностью и обоснованностью позволяет оценить степень рентабельности продукции, полуфабрикатов, работ и услуг, чем при системе учета полной себестоимости. При исчислении полных затрат по видам продукции неизбежно усреднение их себестоимости за счет применения средних или средневзвешенных процентов накладных расходов, затрат будущих периодов, резервов предстоящих платежей, отклонений и т.п.

Используя систему директ-костинга, предприятию не составляет труда определить, какие изделия или виды услуг вносят или могут внести наибольший вклад в маржинальный доход и соответственно в прибыль от реализации продукции. Причем это можно сделать до начала производства той или иной продукции, и если она нерентабельна или рентабельность очень низкая, не приступать к выпуску такой продукции или оказанию услуг.

Как уже отмечалось, в соответствии с требованиями МСФО калькулирование по полным затратам является обязательным для целей составления внешней финансовой отчетности. Однако информация, представленная таким способом, имеет лишь ограниченную ценность для принятия управленческих решений в частности для выявления истинной финансовой результативности отдельных сегментов и продуктов, а также эффективности

использования ресурсов. И то, что калькулирование себестоимости по переменным затратам обеспечивает более полезную для принятия решений информацию, является, пожалуй, главным аргументом за его использование в учетно-управленческой практике.

В целом нельзя сказать, какая система измерения затрат лучше: каждая хороша для определенных целей.

3.6 Современные направления и технологии в управленческом учете

В 80-х годах XX в. произошли определенные изменения условий функционирования хозяйствующих субъектов, повлекшие стремительное развитие теории и практики калькулирования:

- усилилась неопределенность внешней среды, ускорилось появление новых продуктов и технологий, в связи с чем хозяйствующие субъекты столкнулись с более высокой степенью различного вида рисков хозяйствования. Для снижения рисков организации стали диверсифицировать производства, вести несколько видов деятельности, стремились разнообразить ассортимент выпускаемой продукции, что привело к необходимости сосредоточения внимания на управлении ассортиментом продуктов, выборе видов деятельности. Для обоснования производственной программы была необходима максимально точная информация об индивидуальной себестоимости, показатель которой во многом зависит от применяемых методов распределения косвенных расходов;

- сократился жизненный цикл продуктов и, с появлением новых технологий обработки учетной информации, появилась возможность учесть затраты за отчетный период, равный жизненному циклу. Хозяйствующий субъект, функционируя в конкурентной среде, вынужден производить сбалансированный набор продуктов, в связи с чем появилась необходимость в расчете себестоимости жизненного цикла продуктов в целях стратегического управления ассортиментом и стратегического ценообразования;

- возросла степень конкуренции и для обеспечения конкурентных преимуществ хозяйствующим субъектам потребовалась информация о себестоимости на стадии

проектирования продуктов, как следствие, появилась потребность в прогнозном калькулировании;

- появились новые системы производства и управления, например система «точно в срок», которые в свою очередь породили изменения в теории и практике калькулирования.

В изменившихся условиях традиционные методы калькулирования (позаказный, попередельный, нормативный) продолжают функционировать, но их возможности не могут в полной мере удовлетворить требования управления предприятием. В связи с этим назрели объективные предпосылки к созданию во второй половине XX в. новых систем калькулирования: «АВ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла, калькулирование по последней операции. Перечисленные системы калькулирования действуют в сочетании с традиционными методами калькулирования, дополняя их возможности в обеспечении управления необходимой информацией о затратах и себестоимости для обеспечения преимуществ и ключевых факторов успеха хозяйствующего субъекта в конкурентной среде.

Учет затрат по функциям (метод ABC)

Наиболее широким спектром возможностей обладает система учета затрат по функциям «АВ-костинг» (activity-based costing). В сочетании с традиционными методами она повышает точность калькулирования полной себестоимости за счет наиболее обоснованного распределения накладных расходов; ориентирована не только на расчет производственной себестоимости, но и на определение цены, покрывающей затраты, связанные с производством и продажей данного продукта; без нее невозможно применение других современных систем калькулирования, таких как «таргет-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла.

Учет затрат по функциям (метод ABC) - это система, в которой в качестве основного объекта учета затрат и калькулирования себестоимости выступает вид деятельности или технологическая операция, бизнес-процесс.

Метод учета затрат по функциям основывается на представлении об организации как о совокупности видов

деятельности или технологических операций, позволяющих производить продукцию, выполнять работы и услуги и использующих для этого определенные ресурсы.

С точки зрения метода ABC продукция - это результат выполнения конкретной последовательности операций, в каждой из которых задействованы различные ресурсы. Поэтому затраты первоначально относятся на операцию или группу операций, а затем, после установления степени их участия в производстве продукции, себестоимость конкретной операции или группы операций относят на данный вид продукции. За счет такого двухступенчатого распределения достигается наиболее точное распределение накладных затрат.

Разработчиками нового подхода к распределению накладных расходов являются американские ученые Р. Купер и Р. Каплан, которые в 1988 г. опубликовали статью «Правильно измерить затраты - принять правильно решения». Именно они предложили назвать метод «учетом затрат по функциям».

Процесс формирования себестоимости продукции при методе ABC состоит из нескольких этапов.

Этап 1. Деление деятельности организации на процессы или операции. На данном этапе вся деятельность предприятия делится на бизнес-процессы или технологические операции. Примерами процессов могут быть: сборка, транспортировка, складирование, обработка заказов, отпуск материальных ресурсов, разработка графика производственного процесса, диспетчеризация, упаковка, контроль, управление, проектирование, поиск клиентов и пр.

Этап 2. Выбор драйверов затрат и определение величины драйверов. Чтобы связать затраты, отнесенные на операции, процессы, с видами продукции, необходимо выбрать драйвер (базу распределения затрат) для каждой операции, процесса.

Драйвер затрат - это связующее звено между группой косвенных затрат и операциями. Драйвер должен обладать следующими свойствами: отражать результат процесса или операции; максимально точно отражать зависимость результата процесса или операции от стоимости ресурсов; быть легко измеримым в отношении его использования тем или иным продуктом; давать возможность оценить эффективность процесса, его производительность.

Например, для такой операции как наладка оборудования в качестве драйвера затрат может выступать количество наладок, для транспортировки – расстояние перевозок и т.п.

Этап 3. Определение затрат по каждой операции и процессу, расчет ставки драйвера затрат, себестоимости операции, процесса. На этом этапе определяются ресурсы, используемые каждым процессом, и их стоимость относится на эти процессы. Определив величину драйверов затрат по каждой операции и в целом, рассчитывают ставку драйвера затрат (коэффициент распределения) путем деления общей суммы затрат, приходящихся на выполнение операции или процесса на общую величину драйвера затрат.

Этап 4. Определение стоимости операций, процесса и отнесение стоимости операций, процессов на вид продукции, в производстве которой они участвуют.

Данный этап включает определение степени участия операции, группы операций, процессов в производстве продукции, выполнении работ и услуг. На этом же этапе определяется стоимость операций, процесса, которая включается в себестоимость каждого конкретного вида продукции. Для этого значение (ставка) драйвера затрат умножается на количество единиц его потребления тем или иным видом продукции. После получения соответствующих данных стоимость процессов при производстве конкретных видов продукции переносится через драйверы затрат в соответствии с их потреблением на них. В итоге себестоимость произведенной и реализованной продукции складывается только из той суммы затрат, которая определена по технологическим операциям и процессам, пройденным при ее изготовлении и продаже.

Преимущества метода ABC заключаются в том, что данный метод позволяет:

- обеспечить более точную калькуляцию себестоимости единицы продукции в организациях, имеющих в составе затрат значительный удельный вес косвенных расходов и при их неявной связи с объектами калькулирования;
- рассчитать себестоимость отдельных бизнес-процессов и технологических операций при появлении новых объектов калькулирования;

- эффективно управлять накладными расходами, удельный вес которых постоянно возрастает, т.к. создается возможность анализа причин их возникновения;

- обосновать эффективные управленческие решения по ценообразованию, альтернативному выбору производственной программы и др., позволяет точно оценить выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта.

К основным *недостаткам учета затрат по функциям* следует отнести его сложность и трудоемкость, вызванные необходимостью детального распределения накладных расходов.

«Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» как системы учета целевой себестоимости

Появившиеся в второй половине XX в. калькуляционные системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» имеют одинаковую задачу - достижение целевой себестоимости.

Система «таргет-костинг» (в переводе с японского – «усовершенствование маленькими шагами») была создана в Японии, в которой она появилась в 1960-х гг. Создавалась данная система для обеспечения управленческих решений в части разрабатываемого продукта, доведения себестоимости до заранее установленных параметров. В настоящее время система получила распространение по всему миру, в основном ее используют организации, работающие в инновационных отраслях (электроника, компьютерные, цифровые технологии, автомобилестроение, машиностроение), а также в сфере обслуживания.

Основу концепции системы «таргет-костинг» составляет понятие целевой себестоимости. «Таргет-костинг» рассматривает себестоимость как показатель, к которому должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт.

Традиционные методы калькулирования опираются на формулу ценообразования *Себестоимость + Прибыль = Цена реализации*. В концепции «таргет-костинг» эта формула преобразована в равенство: *Цена - Прибыль = Себестоимость*.

Система «таргет-костинг» предусматривает расчет себестоимости продукции исходя из ожидаемой рыночной цены реализации, которая определяется с помощью маркетинговых исследований. Целевая себестоимость определяется путем

вычитания из заранее установленной цены величины желаемой прибыли организации. После этого весь процесс деятельности организации направлен на то, чтобы спроектировать и изготовить продукцию, соответствующую целевой себестоимости.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с идеи создания нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Основными принципами функционирования системы «таргет-костинг» являются:

- ориентация на требования рынка и клиентов;
- определение целевых затрат для вновь создаваемой продукции и ее составляющих, позволяющих достичь желаемой прибыли при существующих условиях хозяйствования;
- учет влияния на себестоимость продукции качества и сроков изготовления продукции, удовлетворяющих требования потребителей продукции;
- использование концепции жизненного цикла продукта.

Прямым продолжением и неотъемлемой частью системы «таргет-костинг» является «кайзен-костинг». Однако, если «таргет-костинг» реализуется на этапе проектирования нового продукта, то «кайзен-костинг» - на этапе производства продукции.

«Кайзен-костинг» представляет собой систему калькулирования, направленную на постепенное усовершенствование качества продукции, бизнес-процессов, снижение затрат. Основная функция этой системы заключается в минимизации разницы между расчетной (после завершения проектирования) и фактической себестоимостью продукции по отдельным статьям затрат.

Составной частью системы «кайзен-костинг» является анализ *дрифтинг-затрат*, т.е. анализ влияния каждой статьи расходов на себестоимость продукции, и поиск вариантов их снижения. Данный анализ проводится для того, чтобы максимально уменьшить разницу между сметной и целевой себестоимостью на стадии проектирования вновь создаваемого продукта. Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет не более 5%, то принимается решение о начале производства такого продукта с расчетом на то, что это

несоответствие будет ликвидировано в процессе производства посредством использования системы «кайзен-костинг».

Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется *кайзен-задачей*, которая ставится как на уровне каждого продукта, так и на уровне предприятия в целом. На достижение кайзен-задачи направлена деятельность всего персонала организации. Система «кайзен-костинг» используется как для бюджетного планирования, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции.

Системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» могут использоваться при организации учета затрат как во взаимосвязи, так и автономно. Чаще всего их применяют именно во взаимосвязи. Прогнозное калькулирование себестоимости начинается в системе «таргет-костинг», затем калькулирование (уже фактических затрат) продолжается в системе «кайзен-костинг». Функционируя совместно, обе системы дают организации конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого, чем у конкурентов, уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику. Недостатками обеих систем являются сложность организации, большая зависимость от человеческого фактора.

Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла

Система калькулирования себестоимости продукта по стадиям его жизненного цикла позволяет учитывать и оценивать затраты в двух временных разрезах - прошлое и будущее, т.е. от стадии проектирования и до периода, когда прекращается сервисное обслуживание продукта у покупателей. Объектом калькулирования при данной системе выступает жизненный цикл продукта.

Концепция жизненного цикла предусматривает собственный период существования экономических благ, представляющих материальные активы. Началом жизненного цикла является момент появления возможности использования экономического блага для удовлетворения потребности. Окончанием жизненного цикла считается момент исчерпания полезности, полного потребления экономического блага. При этом различают жизненный цикл продукта, проекта, организации.

При организации калькулирования по рассматриваемой системе необходима классификации затрат по стадиям жизненного цикла:

1) *стадия разработки нового продукта* - затраты на проведение исследования рыночной конъюнктуры, спроса и предложения, реальных и потенциальных покупателей, основных конкурентов, затраты на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, сертификацию, стандартизацию продукта и пр. Специфика данной стадии заключается в том, что отсутствует полная гарантия возмещения затрат в будущем;

2) *стадия выведения продукта на рынок (внедрения)* – данная стадия характеризуется высоким уровнем затрат на продвижение продукции до потребителя, на стимулирование продаж, в том числе на рекламу;

3) *стадия роста* – на данной стадии при условии интенсивности сбыта наблюдается значительное увеличение затрат на производство, продажу и постпродажное обслуживание, остаются высокими затраты на рекламу, могут возникать затраты на разработку и внедрение на рынок модификаций основного продукта;

4) *стадия зрелости* – данная стадия характеризуется диверсификацией торговых марок и моделей; в процессе прохождения продуктом стадии зрелости наблюдается рост объемов продаж, который приводит к снижению себестоимости единицы продукции; цены устанавливаются на уровне лучших конкурентов, что в конечном итоге приводит к устойчивому и существенному росту прибыли;

5) *стадия упадка* – происходит постепенное снятие с производства продуктов, не пользующихся спросом, снижение цены, до минимального уровня снижаются затраты на стимулирование продаж при значительном увеличении затрат на хранение нереализованного продукта, возникают затраты на его переработку или утилизацию. Если на стадии зрелости организация не позаботилась о создании нового основного продукта, производство становится низкорентабельным и даже убыточным.

Стадии жизненного цикла продукта влияют на уровень затрат, их состав, структуру, целевое назначение, степень эффективности. Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла позволяет более точно спрогнозировать основные рабочие операции

и соответствующие им затраты. В свою очередь, качественный анализ состава и структуры затрат, других результативных показателей деятельности организации позволяет более точно определить стадию жизненного цикла продукта, т.е. возможности и риски дальнейшего развития производства продукта и организации в целом.

Система калькулирования «по последней операции»

Система калькулирования «по последней операции» разработана и развивается с 80-х годов XX в. для обеспечения организации производства и управления по системе JIT («Just-in-time», т.е. «точно в срок»). На предприятиях, применяющих систему «точно в срок», прежде всего организуют мероприятия по организации поставки необходимого количества сырья и материалов в установленные сроки и отпуску их непосредственно в производство, по снижению запасов на складах и затрат на внутреннее перемещение грузов. Запасы сырья, основных и вспомогательных материалов, комплектующих изделий существуют в минимально необходимых размерах на случай, если будут нарушены условия договоров на поставку материалов по срокам и качеству, а также на случай остановки производственного процесса, допущенного брака и т.д. Концепция управления «точно в срок» исходит из того, что для хранения запасов необходимы дополнительные ресурсы на содержание складских помещений, оплату труда кладовщиков, могут возникнуть потери и в процессе хранения запасов. Организация производства и управления по системе JIT осуществляется в целях поддержания конкурентного преимущества «лидерство в издержках». Система направлена на то, чтобы отказаться от операций и процессов, не дающих дополнительных улучшений качества продукции или услуг, вместе с тем максимально снизить непроизводительные затраты. При системе «точно в срок» все расходы должны быть сведены к минимуму.

Ключевыми аспектами системы управления по системе JIT являются:

- 1) организация производства и отдельных бизнес-процессов, направленная на приближение совокупных затрат к величине затрат на обработку;

2) организация материального потока с ориентацией на спрос покупателя;

3) сплошной контроль качества.

Система калькулирования «по последней операции» создана для информационного обеспечения управления производством «точно в срок». В основу калькулирования «по последней операции» положен принцип устранения избыточной для управления информации. В связи с отсутствием части операций по движению материального потока вносятся изменения в рабочий план счетов; сокращается число учетных записей по отражению данных операций.

Учет затрат и калькулирование по системе ЛТ имеет несколько вариантов. При первом варианте не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах. Второй вариант не предусматривает отражение в учете операций, связанных с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции. При третьем варианте калькулирование себестоимости начинается только при отгрузке продукции покупателю; не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах; не ведется учет затрат в процессе производства, а также учет операций, связанных с выпуском готовой продукции.

Для всех перечисленных вариантов характерно отсутствие статьи затрат, связанной с отражением трудовых затрат производственных рабочих. Эти затраты отражаются в составе общепроизводственных расходов.

При системе калькулирования «по последней операции» существует особый порядок отражения затрат на счетах бухгалтерского учета. Основная особенность связана с приобретением материалов у поставщиков. Затраты на приобретение материалов сразу же отражаются на счетах «Материалы» и «Основное производство». Вторая особенность связана с общепроизводственными затратами. Общепроизводственные расходы отражаются на одноименном счете так же, как и в других калькуляционных системах. Различие заключается в том, что на данном счете учитывается также оплата труда производственных рабочих. Однако суммы, отраженные на счете учета общепроизводственных расходов, списываются в конце отчетного периода на счет «Готовая продукция», а не на счет

«Основное производство», что отличает калькулирование «по последней операции» от традиционных учетных систем. Экономия или перерасход затрат относятся к периодическим расходам и списываются на счет продаж в том же отчетном периоде.

Основными преимуществами системы «точно в срок» являются:

- 1) минимизация вложений капитала в товарно-материальные запасы и сокращение затрат на обеспечение их сохранности;
- 2) повышение качества производимой продукции;
- 3) снижение непроизводительных затрат;
- 4) повышение точности формирования себестоимости за счет перевода части косвенных затрат в разряд прямых;
- 5) упрощение процедуры производственного учета затрат, в том числе процедуры распределения косвенных затрат.

В качестве недостатков системы ЛТ можно отметить:

- 1) ориентация на мелкосерийное (позаказное) или единичное производство и ограниченность применения в других производствах;
- 2) необходимость для внедрения данной системы отлаженных партнерских отношений с поставщиками, подрядчиками, покупателями;
- 3) ориентация на сферу снабжения.

При использовании в организациях новейших система учета затрат и калькулирования происходит преобразование производственного учета в систему управления затратами. Их применение способствует более точному и обоснованному калькулированию себестоимости производимой продукции, а также дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.