

Методологические основы и специфика учета затрат на российских предприятиях.

Машкова Я.Ю

yanina.mashkova@edu.vlerick.com

Санкт –Петербургский национально-исследовательский университет информационных технологий, механики и оптики.

Институт холода и биотехнологий

Статья посвящена проблеме совершенствования методики учета затрат на российский предприятия. На примере опыта функционирования одной из российских компаний предлагаются мероприятия по наиболее точному отнесению затрат на производство того или иного вида продукции.

Ключевые слова: методика отнесения затрат, эффективность деятельности предприятия.

На большинстве российских предприятий отдельный учет переменных и постоянных затрат не является совершенным и требует значительной коррекции, как в принципиальной методике, так и в части ее практического применения. Вследствие этого допускаются значительные ошибки при анализе хозяйственной деятельности и принятии решений по формированию производственных планов. Эту методическую некорректность необходимо исправлять. Поэтому целью настоящего исследования является формулирование методики проведения расчетов издержек, разделения и учета переменных и постоянных затрат, с целью правильного определения критерия оптимизации (суммы покрытия).

Анализ показывает, что применяемая в России система бухгалтерского учета не учитывает этого важного обстоятельства, а получаемая из бухгалтерии информация не соответствует многим задачам хозяйственного управления предприятием. Существующая в России система бухгалтерского учета приспособлена к удовлетворению целей Министерства финансов и Министерства по налогам и сборам и не учитывает потребность эффективного управления предприятием. Поэтому, не затрагивая принятые формы бухгалтерской отчетности, необходимые государственным органам, на предприятиях необходимо обеспечить оптимальную методологию определения затрат на производство той или продукции, ввести схему управленческого учета, которая обеспечивала бы полный спектр информации, необходимой для обоснованного принятия решений по управлению предприятием.

Основные требования к управленческому учету, который позволяет использовать названные выше критерии оптимизации на производственных предприятиях:

1. Раздельное проведение учета затрат по каждому виду продукции, выпускаемой предприятием;
2. Разделение учета затрат по каждой продукции на учет переменных затрат

на единицу продукции и учет постоянных затрат, отнесенных к данной продукции.

Разделение затрат по каждому виду продукции необходимо осуществить для того, чтобы при анализе хозяйственной деятельности предприятия можно было бы осуществить анализ безубыточности и прибыльности производства каждого вида продукции и использовать эту информацию при планировании производства, распределении мощностей для производства разных видов продукции, то есть производить целесообразное с экономической точки зрения сбалансирование масштабов производств разных видов продукции. Для обеспечения прибыльности производства необходимо принимать решения по каждому виду продукции, корректировать планы выпуска каждого вида продукции в зависимости от финансовых результатов производства этого вида продукции.

При отсутствии разделения учета по видам продукции невозможно иметь общую картину финансового положения производства различных видов продукции. К такому разделению управленческого учета по видам продукции постепенно или сразу российские предприятия будут вынуждены переходить, так как без этого перехода невозможно организовать эффективное финансовое управление предприятием.

Другим крупным вопросом в системе управления предприятием является вопрос о периодичности составления учетных данных. Здесь также наблюдается несоответствие периодичности предоставления учетных данных потребностям обеспечения эффективности управления. Предоставляемые бухгалтерией данные (чаще всего за квартал) только констатируют факт неблагополучия. По ним часто невозможно установить причину неблагополучия. При этом даже если будет установлена причина, принимаемое решение запаздывает и не может существенно изменить ситуацию. Периодичность предоставления учетной информации не может быть единой для всех предприятий, так как она зависит от масштаба предприятия, номенклатуры производимой продукции, возможностей сбора и обработки информации. Для рациональной организации учета, отвечающего потребностям оптимального планирования и управления, на наш взгляд, необходимы:

- переход к более детальному учету должен проводиться постепенно, начиная с более длительного переходного периода (квартала), когда можно будет отработать технологию более детального учета, после чего периодичность учета можно сокращать;

- контроль за расходами на организацию детального учета (рост этих расходов не должен превышать получаемой полезности);

- перераспределение функций детального учета между бухгалтерией и другими подразделениями предприятия, которые также должны систематически регистрировать и оценивать величину материальных и денежных затрат по своему виду деятельности, выявлять пути снижения затрат или причины их увеличения, а также отклонений от плановых заданий;

- типовые для предприятия формы, которые бы позволяли организовывать компьютерный учет, что сократило бы трудозатраты.

Изменение организации учета на предприятии, дополнение бухгалтерско-

го учета управленским учетом с достаточной детализацией затрат по подразделениям предприятия необходимы для эффективного управления себестоимостью продукции, без систематического планирования и контроля которой невозможно добиться, чтобы себестоимость продукции соответствовала требованиям ее конкурентоспособности в сложных условиях рынка, продукция пользовалась бы необходимым спросом, а ее производство было рентабельным.

Главная задача учета в условиях рынка – это достижение такой степени его оперативности и детальности, которые позволяли бы выявлять причины динамики затрат, изменения финансового положения и без запаздывания принимать решения по формированию производственной программы предприятия.

Таким образом, необходимы новые решения в области организации учета при управлении предприятием, главными из которых являются отдельный учет затрат на каждый вид продукции, разделение затрат на переменные и постоянные затраты, дополнение существующего бухгалтерского учета управленческим учетом и распространение его на основные производственные подразделения и службы предприятия.

Реализация положений работы по совершенствованию учета на конкретном предприятии показала, что при расчете издержек производства единицы изделия для правильного и наиболее точного определения величины критерия оптимальности (будь то сумма покрытия или прибыль на единицу изделия) необходимо исходить из того, что, во-первых, самая точная калькуляция не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которой учтены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции. Во-вторых, необходима информация о том, во что же в действительности обходится предприятию производство того или иного вида продукции вне зависимости от того, каковы, например управленческие расходы. В-третьих, критерием точности определения издержек на производство изделия должна быть не только полнота включения затрат в себестоимость, но и способ их отнесения на то или иное изделие.

С целью обоснованности расчета критериальных показателей, в данной работе сделана попытка разработки методики проведения расчетов издержек и анализа финансовых результатов от производства и реализации отдельных продуктов или групп продукции на предприятии пивоваренной промышленности.

В процессе работы все текущие издержки были разделены на три группы по способу их отнесения на конкретные продукты:

- переменные издержки;
- смешанные издержки (частично переменные или частично постоянные);
- постоянные издержки.

Все расчеты производятся на реализованную продукцию, так как издержки сравниваются с выручкой от реализации.

При этом источником плановой информации служат нормы расхода сырья, материалов, энергетических ресурсов на единицу продукции, цены за единицу материального ресурса, а также сметы бюджета, а источником

фактической – данные бухгалтерской отчетности за период, которые аккумулируются в бухгалтерской программе по соответствующим центрам затрат (прил. 1) .

2. Смешанные издержки

Смешанные издержки характеризуются тем, что часть суммы издержек данного вида изменяется при изменении объема производства так же, как переменные издержки, другая часть ведет себя как постоянные издержки.

Для учета этой особенности можно применять два метода.

Первый - математический (например, регрессионный анализ методом наименьших квадратов). При этом выделяется норматив переменных расходов и величина постоянных расходов каждого вида издержек.

Второй - экспертный (а лучше - подкрепленный фактическими данными), состоящий в определении коэффициента переменных расходов для использования этого коэффициента в расчетах.

Первый способ, конечно, точнее, однако он длителен и трудоемок из-за большого объема подготовки и ввода данных для анализа. Кроме того, расчет регрессии может не дать коэффициента переменных затрат, который обладал бы необходимой теснотой взаимосвязи с факторным признаком, т. е. рассчитанный коэффициент будет недостаточно обоснованным.

В этом случае надо либо:

1. Перевести анализируемую категорию издержек из разряда «смешанные» в разряд «постоянные».
2. Как и ранее, продолжать применять K_{var} , интуитивно изменив его в зависимости от результата регрессионного анализа.
3. Провести более тщательный анализ поведения статьи затрат, применив, возможно другие статистические методы.

Схема расчетов приведена в таблице 2.

3. Постоянные затраты

Постоянные затраты делятся на две большие группы:

1. *Прямые постоянные* затраты для какого-либо продукта или группы продуктов.

2. *Косвенные постоянные* затраты, не имеющие четко выраженного отношения к производству или реализации конкретных продуктов.

Прямые затраты должны возмещаться за счет реализации конкретно того продукта, к которому они относятся.

Проблема распределения *косвенных издержек* между конкретными продуктами признается многими экономистами в принципе не разрешимой, так как любой способ распределения будет условным.

С этой точки зрения, возмещаться косвенные затраты должны за счет общей выручки от продажи всех продуктов.

Тем не менее, иногда бывает необходимо разделить косвенные затраты между продуктами и посчитать полные издержки и полный финансовый результат (прибыль, рентабельность) от реализации конкретного вида продукции.

В данном случае можно считать вполне приемлемым распределение косвенных издержек пропорционально доле продукта в натуральном объеме вы-

пуска. Для новых продуктов или продуктов, имеющих малую долю в общем объеме, покрытие косвенных издержек может вообще не предусматриваться, Размер этого «малого» объема (в процентах) подлежит обсуждению; в первом приближении можно условиться о 5%.

Планирование (а также определение фактических расходов) величины косвенных издержек может вестись двумя основными путями.

- 1 способ:

- а) в таблице подробно перечисляются все статьи постоянных издержек;
- б) выделяются прямые статьи постоянных издержек;
- в) определяется общий итог косвенных постоянных издержек.

Применение этой методики на практике показало, что ее основным недостатком является трудоемкость. Кроме того, при планировании все равно точность расчетов будет не выше точности прогнозируемых величин. И все же к несомненным ее достоинствам относятся наглядность и полнота изложения, не позволяющие «потерять» какие-либо издержки.

- 2 способ - Для расчетов плановых издержек:

- а) определяется величина общих расходов по последнему прогнозу;
- б) вычитается сумма переменных издержек;
- в) вычитается сумма прямых постоянных расходов (планируется постатейно прямым счетом).

Получаем сумму косвенных постоянных расходов с приемлемой степенью точности.

Для расчета фактических издержек:

- а) берется себестоимость готовой продукции;
- б) вычитается изменение готовой продукции (чтобы получить издержки по реализованной продукции);
- в) вычитаются суммарные обороты по счетам, на которых отражаются прибыли/убытки прошлых периодов (8096, 8703), так как эти доходы / расходы имеют отношение скорее в прошлым периодам, чем к настоящему производству продукции;
- г) получаем величину издержек для производства и реализации отгруженной продукции;
- д) отнимаем величину переменных издержек;
- е) получаем величину постоянных издержек;
- ж) вычитаем величину прямых постоянных издержек;
- з) получаем величину косвенных постоянных издержек.

Схема расчетов постоянных затрат представлена в таблице 3.

Таким образом, основными требованиями к управленческому учету, являющегося основой для принятия обоснованных решений по управлению предприятием, в частности решений по формированию производственных планов, корректировки планов выпуска каждого вида продукции в зависимости от финансовых результатов производства этого вида продукции, являются:

- раздельное проведение учета по каждому виду продукции;
- разделение учета затрат по каждой продукции на переменные затраты на

единицу продукции и постоянные затраты, отнесенные на данную продукцию.

При расчете издержек производства единицы изделия для правильного и наиболее точного определения величины критерия оптимальности будь то сумма покрытия или прибыль на единицу изделия должен использоваться следующий подход: самая точная калькуляция не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включаются только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции. Критерием точности определения издержек на производство изделия должна быть не только полнота включения затрат в себестоимость, но и способ их отнесения на то или иное изделие.

Результаты расчета по данной схеме позволяют выявлять причины динамики затрат, изменения финансового результата от реализации продукции.

1. Переменные издержки

Схему расчетов переменных издержек можно представить следующей таблицей.

Таблица 1

Схема расчетов переменных издержек.

Статья издержек	Плановый расчет	Примечания	Источник фактической информации	K var	Примечания
Все статьи переменных издержек (см. примерный список в прил. 10, табл. 1).	На основе норм и нормативов расхода ресурсов и планового объема реализации.	1) Норма, норматив - в расчете на ед. готовой продукции. Цена ресурса соответствует валютной цене в пересчете по курсу на дату расчета или среднему курсу (в зависимости от целей расчета).	Данные бухгалтерского учета сч. 20, некоторые субсчета 80-х счетов.	1,0	1) Данные сч. 20 необходимо корректировать на величину НЗП и перефильтрацию

1) переменные расходы должны включать все переменные статьи, независимо от того, на каком счете в бухгалтерском учете данная статья отражается: на сч. 20 или сч. 80;

2) калькуляцию некоторых переменных расходов (например, налогов с оборота) целесообразно проводить нормативным счетом (умножая на соответствующий %) как в плановых, так и в фактических расчетах.

В плановых расчетах принимается, что изменение готовой продукции равно 0, т.е. готовая продукция соответствует реализованной (то есть, "себестоимость *Готовой продукции="себестоимости" реализ.продукции)

* В данном случае под "себестоимостью" понимается сумма всех оперативных издержек на производство и реализацию продукции, а не только тех, которые формируют бухгалтерскую себестоимость сч. 40.

Таблица 2

Схема расчета смешанных издержек

Статья издержек	Продукт (i) или Группа продуктов (n), для кот. издержки по этой статье явл. прямыми	Плановый Расчет	Источник плановой Информации	Источник фактической Информации	Норматив переменных расходов Nvar	Kvar
Примерный список статей приведен в прил. 10, табл. 2		1 способ: (Nvar * Vпр-ва) + пост. Часть.	Сметы бюджета + экстраполяция	Бухгалтерский учет Счета 23,26,80	При первом способе расчета	При втором способе расчета
		2 способ: Kvar * Общ.изд-ки по статье				

Примечания:

1. Источником информации для плановых расчетов могут быть сметы бюджета и экстраполяции прошлых данных. Лучше всего эти методы использовать сообща. Чем дальше от момента разработки бюджета мы находимся в конкретный момент времени, тем менее надо ориентироваться на бюджет и тем более- на прогноз результатов финансово-хозяйственной деятельности.

2. Коэффициенты доли переменных затрат (Kvar) и/или норматив переменных затрат (Nvar) могут колебаться в зависимости от вида затрат.

3. Статья расходов может являться прямой для какого-либо продукта или группы продуктов. В этом случае она должна покрываться полностью за счет выручки от реализации этого конкретного продукта.

Схема расчета постоянных издержек

Статья издержек	База планирования	Принцип планирования	Источник плановой информации	Источник фактич. информации	Примечание
Запчасти по произв.оборудованию	Бюджет+данные прошлых периодов	Постоянная часть смешанных издержек	Сметы бюджета+файлы с прогнозом+бухгал.учет (прошлые данные)	Бухгал.учет, по центру - емк.розлив	«Постоянная» часть смешанной статьи издержек
Запчасти по установкам розлива	Бюджет+данные прошлых периодов	Экстраполяция	Сметы бюджета+файлы с прогнозом+бухгал.учет (прошлые данные)	Бухгал.учет, по центру – отдел реализации кеговой продукции	«Постоянная» часть смешанной статьи издержек.
(ЗП+отчисл) по группе реализ.кегов	Численность, оклады, % премий	Сумма окладов+премии +отчисл.	Отдел труда и заработной платы	Бухгал.учет, по центру – отдел реализации кеговой продукции	
Компенсации на питание и проезд+отчисл.	Численность, размер компенсаций	Сумма компенсаций	Отдел труда и заработной платы	Бухгал.учет, по центру – отдел реализации кеговой продукции	
Командировочные	Бюджет+данные прошлых периодов	Экстраполяция	Сметы бюджета+файлы с прогнозом+бухгал.учет (прошлые данные)	Бухгал.учет, по центру – отдел реализации кеговой продукции	
Реклама	Бюджет+данные прошлых периодов	Экстраполяция	Сметы бюджета+файлы с прогнозом+бухгал.учет (прошлые данные)	Бухгал.учет, по центру – отдел реализации кеговой продукции	

Примечание:
 Список статей в таблице №3 может быть не исчерпывающим.

Список литературы

1. Авдулов П.В., Гойзман Э.И., Жандаров А.М. Методы анализа и обоснования решений в управлении экономикой. - М.: АНХ, 1989
2. Краюхин Г.А. Управление затратами на предприятии. – СПб.: Издат.дом «Бизнес-пресса», 2000 – 277с.
3. Николаева С.А. “Особенности учета затрат в условиях рынка: система “Директ-Костинг”, Москва, Финансы и статистика, 1993 год.
4. Петропавлова Г.П. Выбор метода учета затрат как направление совершенствования деятельности организации в условиях рыночной экономики/ Г.П. Петропавлова, Л.В. Силакова // Научный журнал СПб НИУ ИТМО Экономика и экологический менеджмент [Электронный ресурс]. – Санкт-Петербург: СПб НИУ ИТМО, 2012. - №2. – сентябрь. – Режим доступа: <http://open-mechanics.com/journals>
5. Peter Atrill., Eddie McLaney. Management accounting for decision makers // Pearson – 2012, - 7th. ed., - p. – 200-224
6. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, S. Mark Young. Management accounting // Pearson – 2004, - 4th ed., - P. – 121-134

Methodological bases and the cost accounting peculiarities in Russian enterprises.

Mashkova Y.Y.

*National Research University of Information Technologies, Mechanics and Optics
Institute of Refrigeration and Biotechnologies*

The article is devoted to improving the methodology for cost accounting of Russian enterprises. Based on the functioning of one Russian company the article offers measures for the most accurate allocation of costs for the production of a particular type of product.

Keywords: methodology of cost accounting, enterprise efficiency