

**УДК 336.64**

**Выбор метода учета затрат как направление совершенствования деятельности организации в условиях рыночной экономики**

Петропавлова Г.П., Силакова Л.В. [petropavlova@mail.ru](mailto:petropavlova@mail.ru)

Санкт-Петербургский национально исследовательский университет ИТМО  
Институт холода и биотехнологий  
191002, Санкт-Петербург, ул. Ломоносова, 9

*В статье рассматривается опыт функционирования одной из зарубежных компаний на российском рынке, используемый ею метод учета затрат, причины получения убытков. Предлагаются мероприятия по изменению ситуации на основе сравнительного выбора существующих методов учета затрат на производство и реализацию оказываемых услуг*

Ключевые слова: система управления затратами, эффективность деятельности предприятия, гибкое ценообразование

**The Choice of Cost Accounting Method as the Direction for Improving Organizational Management in a Market Economy**

Petropavlova, G.P., Silakova, L.V. [petropavlova@mail.ru](mailto:petropavlova@mail.ru)

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

*The article examines management experience of one foreign company in the Russian market, its methods of cost accounting, and reasons for financial losses. The article offers measures to change the situation on the basis of a comparative selection of the existing methods of cost accounting in the production of goods and services.*

Keywords: system of cost management, enterprise efficiency, flexible pricing

Мировая практика выработала различные системы управления затратами на предприятии. Система управления затратами должна показывать финансисту где возникли отклонения, чтобы найти причину этого и устранить ее. Различие же между системами учета состоит в целях и методиках учета затрат.

Упрощенно все возможные цели ведения учета можно свести к двум – обеспечение необходимых условий для развития бизнеса на длительную перспективу и, как следствие, национальной экономики в целом. Вторая цель – это максимальная концентрация финансовых ресурсов в одном центре (в нашем случае - в федеральном бюджете) для обеспечения реализации крупномасштабных проектов в национальных масштабах. Однако, в ситуации постоянного воспроизводства последней модели масштабы экономики постоянно сужаются.

Первая цель превалирует в странах с развитой экономикой, а вторая характерна для стран, испытывающих серьезные экономические проблемы, а также для стран с тоталитарным режимом. Сравнение этих целей позволяет без труда определить, что в истории нашей страны в течение многих лет превалировал второй вариант, и последствия этого еще трудно преодолеваются сейчас. На реализацию перехода к первой цели направлена реализация Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [1, 2].

На многих российских предприятиях можно обнаружить недостатки в использовании материальных и трудовых ресурсов, в организации производства, снабжении, поэтому возникает задача поиска путей введения более эффективных моделей учета и управления затратами.

Для большинства российских предприятий все еще характерно использование системы управления затратами на основе нормативного метода учета затрат (или метода «стандарт-кост»), который заключается в полном учете себестоимости и нормировании будущих затрат по каждой статье, по каждому продукту, после чего производится расчет выявленных отклонений от норм. Отклонения по каждому центру ответственности определяются по каждому элементу затрат и анализируются в соответствии с ценами и количеством ресурсов.

В мировой практике этот метод обычно используется предприятиями со стандартизированными производственными процессами, работающими в условиях стабильной экономики. Установленные нормы нельзя перевыполнить, а их превышение означает необходимость их пересмотра.

Положительным моментом данного метода учета затрат является то обстоятельство, что он может также комбинироваться с другими системами управления затратами, например «стандарт-директ-костинг». Собственно, нормативный метод - это именно метод, а не самостоятельная система управления затратами. Нормативные затраты определяются заранее, они по сути своей являются плановыми. Нормативные затраты всегда относят к единице продукции. Они касаются трех групп затрат: материалов; затрат труда; накладных расходов.

В нестабильно функционирующей экономике предприятия испытывают большие сложности при прогнозировании будущих затрат, поэтому в этих условиях эффективность данного метода резко снижается.

Зарубежные компании, имеющие значительный опыт работы в условиях неустойчивой рыночной экономики в своем большинстве используют систему управления затратами «директ-костинг», которая заключается в расчете неполной себестоимости и маржинального дохода. В понятии «себестоимость» учитываются только переменные (прямые) затраты, а маржинальный доход является разницей между выручкой от продаж и неполной себестоимостью, то есть постоянные (косвенные) затраты заведомо включены в значение маржинального дохода.

Таким образом, маржинальный доход - это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по перемен-

ным издержкам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли. Международные бухгалтерские стандарты не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов. Практическое значение этой системы управления затратами состоит в ее использовании для оперативного изучения взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом. Это также дает возможность прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги) [3]. Решить эту задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг».

История развития система «директ-костинг» показывает, что важнейшим объективным условием ее применения является становление и развитие рыночных отношений, когда повышается самостоятельность и ответственность предприятий, а в окружающей предприятие деловой среде появляются конкуренция и риск. В этих условиях менеджеры предприятия должны самостоятельно принимать оперативные решения, учитывающие изменение спроса, конкуренции и других факторов, что меняет и требования к учету.

Использование системы «директ-костинг» позволяет предприятию проводить эффективную политику ценообразования. Данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обзримой, а отдельные статьи затрат - лучше контролируемы.

Проведенное нами исследование литературных источников позволило сформировать следующую сравнительную характеристику преимуществ и недостатков рассмотренных выше методов (таблицы 1).

Таблица 1

Преимущества и недостатки систем управления затратами	
Нормативный метод («стандарт-кост»)	Метод «директ-костинг»
Преимущества	
1) Нормативы дают возможность составления детальных бюджетов (согласованное движение всех ресурсов в процессе производственной деятельности организации).	1) Определение минимальной цены реализации розничной продукции, что является весьма значительным при современных условиях, когда цена является одним из главных критериев конкурентоспособности продукции.

2) Проведение детализированного анализа. Расчет отклонений фактических показателей от плановых и определение проблемных областей.	2) Позволяет отслеживать изменение маржинального дохода по предприятию в целом, а так же по различным изделиям и услугам.
3) Система нормативов формирует экономическую осведомленность сотрудников.	3) Позволяет выявить услуги и изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск.
4) Разработка нормативов использования ресурсов стимулирует сотрудников к поиску более эффективных способов использования ресурсов.	4) Дает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.
5) Требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, т.к. в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений (учитываются лишь отклонения от стандартов).	5) Упрощает нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится более обозримой, а отдельные затраты – лучше контролируемыми.
<b>Недостатки</b>	
1) Невозможно применить в случае неоднородности выпускаемой продукции. Производство должно быть последовательностью стандартных операций, а продукция - однородна.	1) Не дает ответа на вопрос, какова полная себестоимость продукта. Маржинальный доход – не учитывает постоянных затрат.
2) Трудности в разработке приемлемых нормативов эффективности работы. Слишком жесткие нормативы могут рассматриваться как невыполнимые.	2) Ведение учета по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного бухгалтерского учета.
3) Сложность учета в нормативах влияния инфляции. Разработка нормативов в периоды экономической нестабильности и высокой инфляции – большая проблема.	3) Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много.
4) Для своего внедрения и поддержания требует определенных, и немалых затрат.	4) Для установления цен на продукцию нужны дополнительные расчеты.
<b>Подходит для предприятий</b>	
Стабильно работающих, со стандартизированными производственными процессами.	Где отсутствует высокий уровень постоянных затрат, а результат работы можно легко определить и количественно измерить.

Аналогичные процессы сейчас происходят и в современной России, поэтому вопрос о необходимости освоения западного опыта и адаптации имеющейся зарубежной практики в условиях нашей страны имеет первостепенное значение. Более того, уже можно говорить о некотором опыте, накопленном российскими предприятиями в области использования этой системы управления затратами.

ООО «Фацер Фуд Сервисез» создано в России в 2006 году. Организация осуществляет деятельность в сфере общественного питания в виде оказания кейтеринговых услуг (организация общественного питания для сотрудников различных предприятий) не только на территории России, но и в других странах. В 2010 г. в России действовало 21 подразделение, в число которых входят столовые полного и неполного цикла и два кафе Фацер.

В таблице 1 получила отражение динамика деятельности компании за 2008-2010 гг.

Таблица 1

Объемы деятельности ООО «Фацер Фуд Сервисез»

Наименование	2008		2009		2010		2010 в %% к 2008
	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	Сумма, тыс. руб.	Уд. вес, %	
Выручка от реализации продукции, всего	81040	100	121963	100	149315	100	184,25
В том числе: Столовые полного цикла	55837	68,9	88789	72,8	109299	73,2	195,75
Столовые неполного цикла и кафе	25203	31,1	33174	27,2	40016	26,8	158,77

Как видно из представленной таблицы в период с 2008-2010 гг. динамика доли выручки деятельности полного цикла в общей выручке от продаж постепенно увеличивается (с 68,9% в 2008 г. до 73,2% в 2010 г.). В целом объемы продаж увеличились за период с 2008-2010 гг. на 184,25%.

Вместе с тем, рост объема продаж не может быть гарантией получения прибыли. Важно также оценивать их динамику с динамикой затрат компании. В следующей таблице 2 нашло отражение изменение ситуации по финансовым результатам.

Таблица 2

Формирование финансовых результатов ООО «Фацер Фуд Сервисез»

(тыс. р.)

Показатели	2008	2009	2010	2010 от 2008	2010 в %% к 2008
Доходы и расходы по обычным ви-					

дам деятельности					
Выручка(нетто) от продажи продукции и услуг	81040	121963	149315	68275	184,25
Себестоимость проданных продукции и услуг	75414	114009	133194	57780	176,62
Валовая прибыль	5626	7954	16121	10495	286,54
Коммерческие расходы	-	241	6800	6800	-
Управленческие расходы	15114	16954	22276	7162	147,39
Прибыль (убыток) от продаж	-9488	-9241	-12955	-3467	136,54
Прочие доходы и расходы					
Проценты к получению	56	10	16	-40	28,57
Проценты к уплате	1026	3799	1291	265	125,83
Прочие операционные доходы	68	1623	1647	1579	2422,06
Прочие операционные расходы	7154	6362	1953	-5201	27,30
Прибыль (убыток) до налогообложения	-17544	-17769	-14536	3008	82,85
Отложенные налоговые активы	2674	2919	2713	39	101,46
Отложенные налоговые обязательства	-	-66	15	-	-
Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	-	-	35	-	-
Прибыль (убыток) от обычной деятельности	-14870	-14784	-11873	2997	79,85

Как следует из приведенных данных, на фоне устойчивого роста валовой прибыли от основной деятельности убыток от продаж все время растет, что связано с опережающим ростом коммерческих и управленческих расходов.

При этом важно заметить, что динамика коэффициентов деловой активности деятельности компании находится в пределах отраслевых норм (таблица 3).

Таблица 3

#### Комплексная оценка деятельности ООО «Фацер Фуд Сервисез»

Показатели	2008	2009	2010	Абс.откл.2010		2010 в %% к 2008
				от		
				2008	2009	
1.Объем продаж без НДС, тыс. р.	81040	121963	149315	+68275	+27352	184,25
2.Персонал:						
а) среднесписочная численность, чел.	175	179	187	+12	+8	106,86
б) оплата труда с начислениями, тыс. р.	42852	59646	63914	+21062	+4268	149,15
3.Материальные затраты, тыс. р.	44631	72230	81335	+36704	+9105	182,24

4.Основные средства, тыс.р.	13644	15518	28163	+14519	+12645	206,41
5.Оборотные средства в товарно-материальных ценностях, тыс. р.	4372	3508	6817	+2445	+3309	155,92
6. а) Производительность труда, тыс. руб.	463,09	681,36	798,48	+335,39	+117,12	172,43
Б) Продукция на 1 руб. оплаты труда, руб.	1,89	2,04	2,34	+0,45	+0,29	123,53
7. Материалоотдача, руб.	1,82	1,69	1,84	+0,02	+0,15	101,1
8. Фондоотдача, руб.	5,94	7,86	5,30	-0,64	-2,56	89,26
9.Оборачиваемость оборотных средств, кол-во оборотов	18,54	34,77	21,90	+3,37	-12,86	118,17

Комплексная оценка деятельности предприятия ООО «Фацер Фуд Сервисез» показывает рост производительности труда и оборачиваемости оборотных активов, в то время, как показатели фондо- и материалоотдачи изменились незначительно. Таким образом, можно заключить, что на предприятии ведется работа по повышению эффективности управления, но необходимо предпринимать меры кардинального характера в области совершенствования управленческого учета затрат.

На предприятии изначально использовалась система учета затрат станарт-кост. Для планирования затрат используют бюджеты затрат, которые финансовый отдел получает от разных подразделений. Ежемесячно проводятся бюджетные собрания, где анализируют затраты, их обоснованность по каждому подразделению. Финансовый контролер и бизнес-контролер на основе бухгалтерских данных формируют управленческий учет и осуществляют планирование, а контроль осуществляет главный бухгалтер в соответствии с Налоговым Кодексом РФ.

Имея опыт управления затратами в своих филиалах по всему миру на основе использования системы формирования и контроля исполнения бюджетов, руководство компании сегодня испытывает проблемы в эффективном использовании этого инструмента в нашей стране. Это связано с особенностями экономического развития России, к которым сегодня можно отнести:

- 1) высокий уровень монополизма, что ограничивает возможности выбора поставщиков на энергоресурсы и другие виды услуг, оказываемых бизнесу;
- 2) достаточно высокий уровень инфляции;
- 3) недостаточность опыта работы российских специалистов в использовании других (широко распространенных) методов учета затрат и их регулирования;
- 4) недостаточное внимание руководства российских компаний к обеспечению роста качества жизни своих сотрудников, в частности, к организации и качеству их питания в течение рабочего дня.

В ходе проведенного нами исследования было установлено, что в периоды экономической нестабильности и высокой инфляции разработка детальных бюджетов по установленным нормам для ООО «Фацер Фуд Сервисез» становится большой проблемой (в том числе и достаточно затратной), что подтверждается результатами анализа финансово-хозяйственной деятельности компании за исследуемых период.

Сложившаяся ситуации показала, что заложенные в основу системы учета «станарт-кост» нормы и нормативы не соблюдаются. Поэтому бухгалтерия этого предприятия пошла по накатанному в российской практике пути учета фактически произведенных затрат. В этих условиях планирование расходов на следующий период осуществляется исходя из прогнозируемого уровня роста цен на сырье и услуги. Однако, реализация этого подхода учета затрат также показала свою несостоятельность, но уже по другой причине. Предприятие лишилось возможности осуществления оперативного управления, основанного на расчете точки безубыточного объема продаж, на возможности использования в своей практике хозяйственного маневра, которые, в конечном счете, привели к необходимости решения вопроса о целесообразности дальнейшей работы на российского рынке.

Ниже представлен анализ затраты, с разбивкой на их переменную и постоянную части (таблица 4).

Таблица 4

Состав постоянных и переменных затрат

(тыс. р.)

Показатель	2008	2009	2010	Относит. откл. в %% 2010 к	
				2008	2009
Переменные затраты, в том числе:	76872	118297	129951	169,05	109,85
Сырье и основные материалы (продукты питания, тара, посуда, приборы)	40116	65490	73795	183,95	112,68
Затраты на энергию, топливо, ос- вещение и т.п.	1645	2007	2298	139,70	114,50
Затраты на доставку, выполняемую сторонней организацией	2870	4733	5242	182,65	110,75
Оплата труда сдельщиков с начис- лениями	32241	46067	48616	150,79	105,53
Постоянные затраты, в том числе:	29045	35212	40362	138,97	114,63
Заработная плата управленческого персонала с начислениями	10611	13579	15298	144,18	112,66
Аренда помещений	7250	7360	8863	122,25	120,42
Амортизационные отчисления	2629	2515	2451	93,23	97,46
Проценты по обязательствам	1026	3799	1291	125,83	33,98

Содержание офиса (концелярия, корпоративная связь)	1784	1707	1833	102,75	107,38
Набор, обучение и повышение квалификации персонала	3186	3312	4198	131,76	126,75
Представительские расходы	1656	1780	2176	131,40	122,25
Затраты на рекламу (в т.ч. ребрендинг)	903	1160	4252	470,87	366,55
Полная себестоимость	105917	153509	170313	160,80	110,95

Анализ данных таблицы 4 показал, что доля переменных затрат постепенно возрастает и это является положительной тенденцией. В структуре переменных затрат самый значительный рост претерпели затраты на сырье и основные материалы и транспортные расходы, что обусловлено как увеличением цен на них, так и увеличением заказов. Кроме того, на этот рост повлияло открытие новых торговых точек. Реальный рост затрат на энергию, топливо, освещение с учетом базисного индекса цен на электроэнергию, газ и другие виды топлива за период 2008-2010 гг. практически не изменился и составил 1,014%. Таким образом, анализируя динамику переменных затрат нельзя не отметить обоснованности к их увеличению.

Анализ постоянных затрат позволяет прийти к выводу, что на предприятии значительную долю составляют административные расходы, связанные с содержанием главного офиса, оплатой труда управленческого персонала, обучением сотрудников и курсами по повышению квалификации, а также на осуществление корпоративных и представительских расходов.

Анализ динамики переменной и постоянной части затрат и расчет точки безубыточности показал, что главной проблемой для компании является недостаточные объемы продаж, поскольку критический объем продаж в 2010 г. превышает имеющийся в 2 раза.

В этой ситуации предлагается внедрить управленческий метод учета затрат «директ-костинг», который позволит проводить гибкую ценовую политику, способствующую росту объемов производства и продаж, оперативно принимать решения в ответ на изменяющиеся внешние вызовы.

Это мероприятие может способствовать росту и стабилизации объемов продаж, что является важнейшим условием эффективного использования стратегического планирования и бюджетирования.

Список использованных источников:

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Приказ Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180
2. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283.
3. Трясцина Н. Ю. Использование управленческого анализа затрат в процессе принятия оперативных решений.// Экономический анализ: теория и практика. – 2009. - №4. – с. 42-46.