

Оптимизация учета производственных издержек на отечественных предприятиях с применением зарубежных методов расчета себестоимости

В.А. Цветков, С.Н. Сайфиева

Институт проблем рынка

«Промышленная политика в Российской Федерации». - 2004. - № 7.

Переход России от плановой системы организации народного хозяйства и вступление в рыночные отношения коренным образом изменили условия функционирования предприятий. Предприятия, для того, чтобы выжить, должны проявить инициативу, предприимчивость и бережливость с тем, чтобы повысить эффективность производства. Одним из важнейших показателей, который используется для принятия оптимальных управленческих решений, является себестоимость выпускаемой продукции. Данные учета и анализа производственных издержек – важнейший фактор выявления резервов производства, постоянного контроля над использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности отечественных предприятий.

Целью данного исследования является выявление современных тенденций в теории и практике управления затратами и результатами деятельности предприятий в России и зарубежных странах; исследование практической возможности применения методов расчета себестоимости «Стандарт – кост» и «Директ – костинг»; теоретическая разработка методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности отечественных предприятий, способствующих их устойчивому развитию в рыночных условиях. В работе кратко излагается история возникновения и особенности нормативного метода расчета затрат, систем «Стандарт-кост» и «Директ-костинг». Методом сопоставления определены положительные и отрицательные стороны каждой системы исчисления затрат, отмечено, какие их элементы могут быть заимствованы при разработке новых методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности отечественных предприятий, выявлены недостатки отечественной системы исчисления затрат, доказана необходимость изменения методики их учета в целях повышения финансовой прозрачности предприятий.

I

Нормативный метод учета затрат в нашей стране является закономерным, традиционным способом исчисления затрат. Россия – первое государство в мире, которое начало разрабатывать нормативы, планы не только для отдельных субъектов экономики, но и в масштабах всего народного хозяйства.

В нашей стране существуют два варианта метода исчисления затрат: фактический и нормативный. Нормативный метод исчисления затрат представляет собой предварительное определение нормативных затрат по операциям, объектам, процессам, с выявлением отклонений. В определении норм и нормативов в научно - популярной литературе советского периода и настоящего времени практически нет никакой разницы. «Нормативы - расчетные величины затрат рабочего времени, материальных, денежных ресурсов, применяемых в нормировании труда и планировании производственной и хозяйственной деятельности социалистических

предприятий и организаций»¹. «Норма – заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов».² Смета составляется таким образом, чтобы все затраты можно было разделить на расходы по нормам и отклонениям от норм. Суммируя нормативные затраты с учетом отклонений, можно получить фактическую себестоимость продукции на любой момент времени. Фактический метод – накопление фактических данных об издержках, без определения норм расхода.

Фактический метод исчисления себестоимости еще в начале XX в. подвергался критике учеными – экономистами. Г. Эмерсон подчеркивал медлительность учета при этой системе, ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости из-за смешения производственных затрат со случайными расходами, которые не имеют отношения к себестоимости. Основным недостатком данного метода является то, что исчисляя фактические затраты, мы не можем никаким образом повлиять на их величину, так как их учет осуществляется через определенный период времени. Именно поэтому данный вид исчисления себестоимости в современной литературе называется «историческим». Существуют другие недостатки этого метода³:

- отсутствие установленных норм на определенные операции, из чего вытекает невозможность проведения анализа себестоимости продукции,
- невозможность оперативного обеспечения персонала предприятия информацией об изменении отдельных статей себестоимости продукции,
- трудоемкость учетной работы.
- Нормативный метод исчисления затрат свободен от вышеперечисленных недостатков. Сущность этой системы заключается в следующем:
- планирование затрат на основе норм, обеспечивающих решение поставленных перед предприятием задач;
- документирование затрат путем выдачи разрешений на использование различных ресурсов для производственных целей, обоснованных нормами и нормативами;
- отражение затрат на счетах бухгалтерского учета по нормам и отклонениям от них;
- выявление отклонений производится линейным персоналом управления в целях оперативного вмешательства в процесс формирования себестоимости на каждом уровне управления.

Нормативный учет предусматривает предварительное исчисление себестоимости продукции на основе действующих на предприятиях, на начало отчетного периода, норм расхода материалов, заработной платы и других расходов. Это позволяет оперативно выявлять и анализировать отклонения по определенным статьям затрат, быстро реагировать на изменение процесса производства, выявлять виновников. Однако на практике предприятия не в полной мере используют эту возможность для организации контроля за соблюдением норм расхода материалов, за соответствием норм расхода и запасов, за нормами отпуска материалов в производство.

Нормативная себестоимость постоянно изменяется и уточняется по мере совершенствования производства и улучшения использования ресурсов предприятия, а

¹ «Советский энциклопедический словарь», издательство «Советская энциклопедия», Москва, 12282 г., стр. 912.

² Вахрушина М. А. «Бухгалтерский управленческий учет», Финстатинформ, Москва, 2000 г., стр.169.

³ Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», Юристъ, М., 2003 г., стр. 255-256.

также в зависимости от данных о фактических расходах. Нормативный учет предполагает осуществление системного учета *изменений действующих норм* и оперативного учета *отклонений от них*. Периодически в зависимости от частоты изменения норм нормативная себестоимость пересматривается путем внесения в нормативную карту изменений. *Изменения норм* связаны, как правило, с улучшением использования трудовых и материальных ресурсов: изменение методов работы (от индивидуальных к бригадным, от ручных к механизированным или автоматизированным); изменение в разделении труда по технологическим операциям; изменение конструкций изделий; изменение технологического процесса; улучшение качества продукции. *Отклонения от норм* связаны с нарушением технологии производства, недостатками материально-технического снабжения и нормирования расходов.

Методы выявления отклонений зависят от вида используемых материалов, технологии и организации производства. Существуют следующие варианты: сигнальное документирование, учет партионного и непрерывного раскроя материалов, предварительный расчет отклонений по фактической рецептуре запуска материалов в производство, инвентарный метод⁴. При выявлении отклонений по расходу сырья и материалов применяют те же методы. Комплексные расходы на обслуживание производства и управление включают затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудование, цеховые (общепроизводственные) и общезаводские (общехозяйственные) расходы предприятия. Степень их комплексности, количество статей зависит от величины предприятия, организации их учета и контроля.⁵ Данный вид расходов принадлежит всей массе выпускаемой продукции и зависит, в основном, от длительности учетного периода. Они относятся на себестоимость отдельных видов выпускаемой продукции пропорционально установленным базам. *Издержки на содержание и эксплуатацию машин и оборудования* распределяются пропорционально: сметным ставкам, рассчитанным исходя из стоимости часа работы оборудования и нормативного времени изготовления той или иной продукции; объему переработки сырья и материалов; заработной плате основных производственных рабочих. *Цеховые (общепроизводственные) расходы* распределяются пропорционально: величине прямых затрат; заработной плате производственных рабочих; стоимости обработки сырья и материалов. *Общезаводские (общехозяйственные) расходы* распределяются пропорционально: цеховой себестоимости; объему продаж; расходам на обработку и др. показателям, отражающим особенности формирования данного вида расходов на предприятии.

Нормативный метод исчисления себестоимости имеет ряд существенных недостатков. Основные из них – высокая трудоемкость, невозможность применения в период инфляции, неверное исчисление отклонений. При нормативном методе затрат наблюдается частое перевыполнение установленных норм, что свидетельствует об их неверном определении. Многие расчеты отклонений ведутся за длительный период, без учета изменений норм, без отнесения причин на непосредственных виновников, не всегда документируются. На многих предприятиях нормы устанавливаются на слишком укрупненный условный объект калькуляции. Поэтому повышение числа материалоемких и трудоемких изделий, вызывающих перерасход, компенсируются повышением числа менее материалоемких и трудоемких изделий. Следовательно, сопоставление фактических и плановых данных не всегда отражает реальное положение дел, экономист-аналитик не имеет возможности оперативно влиять на

⁴ Там же, стр. 265.

⁵ Там же, стр. 269.

полученные отклонения, своевременно отражать их в процессе составления новой сметы.

Исходя из этого, можно сделать вывод: необходимо изменение отечественной системы расчета издержек, которая, например, сможет сочетать в себе лучшие элементы отечественной и зарубежных методик.

В частности, при разработке методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности предприятия, считаем целесообразным применить следующие элементы нормативного метода учета затрат: производить планирование себестоимости продукции на основе заново созданных, обоснованных норм и нормативов. Это позволит избежать частого пересмотра калькуляции на предмет изменений норм и отклонений. Необходимо разработать нормы расхода материалов, заработной платы на каждый вид выпускаемой продукции, а не на укрупненный условный объект, причем установить их применительно к изделиям, производимым каждым структурным подразделением, в строгом соответствии с технологическим процессом. Тогда можно будет преодолеть основной недостаток нормативного метода учета затрат: трудность переноса ответственности за полученные отклонения на непосредственных виновников и компенсацию трудоемких изделий повышением числа менее трудоемких видов продукции. В принципе, данные предложения тесно связаны с методикой учета затрат «Стандарт-кост».

II

Система «Стандарт-кост» возникла в США в начале XX века, и является основой исчисления издержек до настоящего времени. Метод был одним из принципов научного менеджмента, предложенного Тейлором и другими инженерами. Они применяли нормативы, чтобы выявить наилучший путь использования труда и материальных ресурсов. В начале века были также опубликованы статьи по применению нормативов для контроля за издержками: Longmuir (1902), Garry (1903), Whitmore (1908).⁶ По мнению Соломонса, именно Дж. Чартер Гаррисон в 1911 году разработал и внедрил первую полную действующую систему нормативного исчисления затрат, а в 1918 году впервые опубликовал ряд уравнений для анализа переменных затрат. Со времени своего возникновения данная система исчисления издержек успешно развивается и широко используется промышленными фирмами США и Западной Европы. Опрос Паксти и Лайалла, проведенный в Великобритании в 1989 году показал, что 76% фирм-респондентов применяют систему «Стандарт-кост».

Норматив – это определенный уровень соответствия требуемому, желаемому или возможному. Разработка норм-стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность, получили название системы «Стандарт-кост».

В переводной и отечественной литературе отмечается, что система «Стандарт-кост» больше всего подходит организациям, чья деятельность состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций⁷. В зависимости от своей организационной структуры и рода деятельности, предприятие подразделяется на центры ответственности, которые управляются менеджерами, отвечающими за результаты работы. Эффективный контроль может быть достигнут только путем сравнения общих фактических издержек с нормативными затратами за период по каждому центру ответственности. Сравнение нормативных и фактических затрат на единицу продукции не способно установить, на каком этапе производства были допущены отклонения. Это

⁶ Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», Юристъ, М., 2003 г., стр. 293.

⁷ Друри К. «Учет затрат методом стандарт-костс», Москва, Аудит, ЮНИТИ, 1998 г., стр.16.

как раз один из важных факторов, который отличает систему «Стандарт-кост» от Нормативного метода учета затрат. На отечественных предприятиях этому вопросу не уделяют должного внимания.

Контроль за затратами наиболее эффективен в момент их возникновения. Поэтому нормативы по количеству потребляемых материалов, труда, накладных расходов следует устанавливать сначала не на весь объем производства, а на единицу продукции. При данной системе исчисления издержек применяют три основных категории нормативов:

- Базовые нормативы затрат (они остаются неизменными в течение длительного периода времени, обеспечивают одну и ту же базу для сравнения с фактическими затратами за несколько лет, это позволяет выявить общие тенденции развития);
- Идеальные нормативы (отражают совершенный производственный процесс, являются минимальными издержками, которые возможны в условиях максимально эффективного производства, редко используются на практике, так как могут оказать вредное воздействие на мотивацию работника);
- Достижимые в настоящее время нормативы (издержки, которые возникают в условиях эффективного производства, нормативы, которые трудно, но возможно достигнуть, в них допускается возможность брака, поломки оборудования, потери времени).

Общая схема функционирования системы «Стандарт-кост» представлена на схеме 1. Выбор характера стандарта зависит от целей управления предприятием: либо желание приблизиться к идеальным нормам прямых затрат, либо не отставать от конкурентов в плане фактических норм, либо определить возможность совместить теорию и практику и т.п.

Система «Стандарт-кост» широко применяется, так как обеспечивает руководство предприятий данными о затратах для самых различных целей. Эта методика помогает не только при составлении нормативных смет, но и с их помощью позволяет оценивать эффективность управления. Благодаря ей можно создать контрольную схему, направленную на выявление тех операций, которые не согласуются с планом; прогнозировать будущие издержки; упростить задачу переноса издержек на конечный продукт при оценке запасов товарно-материальных ценностей; наконец, устанавливать цели, которые необходимо достичь.

Нормативные затраты позволяют сформулировать более конкретные цели предприятия, так как при составлении плановых смет, нормативы основаны на тщательном изучении требуемых материалов, технологических методов, рабочего и машинного времени, зависимости переменных расходов от объема производства. Они устанавливаются на основе издержек в прошлых периодах (прошлые базовые затраты, которые основаны на определенном потреблении труда и материалов) и проверяются путем сравнения с фактическими. Нормативы дают более подходящую информацию для целей ценообразования, так как для успешной конкуренции следует искать пути сокращения издержек. Неэффективность не должна покрываться за счет цены реализации.

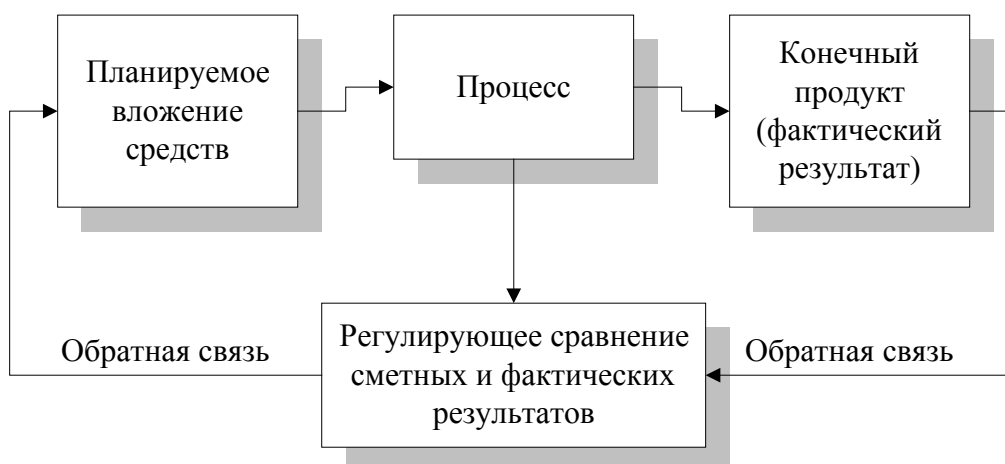
Если предприятие не внедрило систему «Стандарт-кост», потребуется огромный объем работ для составления смет для каждого центра ответственности. Организация данного метода отличается большим вложением материальных и трудовых ресурсов, однако эффективность от его применения довольно быстро окупается.

Схема действия системы «Стандарт-кост»⁸



Главная цель системы «Стандарт-кост» контроль путем сравнения фактических и планируемых результатов, выявление значительных отклонений и их устранение. Приблизительная схема функционирования нормативного определения затрат изображена на схеме 2.

Контрольная система нормативного определения затрат⁹



⁸ Там же, стр. 18.

⁹ Там же, стр. 30.

Система контроля обратной связи включает в себя наблюдение за достигнутыми и планируемыми результатами и принятие в случае необходимости действий по устранению отклонений. Здесь ошибки распознаются после совершения действия, корректировка производится для достижения желаемых результатов в будущем. В контрольной схеме прямой связи вместо фактических результатов, сравниваемых с желаемыми, составляются прогнозы на ожидаемые в будущем результаты. Здесь ошибки можно предвидеть и принять меры по их избежанию. Процесс составления сметы является системой контроля прямой связи. Если при исполнении сметы результаты отличаются от желаемых, рассматриваются альтернативные варианты до тех пор, пока не будет получен план, способный привести к желаемым целям. Сравнение фактических результатов с запланированными путем определения отклонений и принятия управленческих решений, чтобы будущие результаты совпадали с плановыми, является принципом работы контрольной системы обратной связи. Система бухгалтерского контроля включает в себя схемы как обратной, так и прямой связи¹⁰.

Нормативы затрат сильно упрощают задачу оценки запасов товарно-материальных ценностей. Если данная система не применяется на предприятии, там необходимо вести учет по фактической стоимости по каждому материалу на складе, запасам готовой продукции и объему незавершенного производства. При системе «Стандарт-кост» все записи ведутся по нормативным затратам. Совокупные издержки могут быть получены путем умножения количества каждого вида материала на соответствующий норматив стоимости единицы продукции или материала. Происходит существенная экономия времени по сбору данных, так как на складе учет ведется только в натуральных величинах.

Из-за того, что некоторые издержки зависят от объема производства, ошибочно сравнивать фактические затраты одного объема производства со сметными затратами другого. Первоначальная смета должна быть адаптирована к реальному объему производства. Такой процесс называется составлением гибкой сметы затрат. Только после этого полученные отклонения будут отражать реальное положение дел. Жесткая смета - это смета на планируемый объем производства, сметные издержки не пересматриваются в зависимости от фактического объема производства.

При системе «Стандарт-кост» затраты относятся на каждый центр ответственности, поэтому отклонения от гибкой сметы могут быть приписаны подотчетному лицу. Эта система учета затрат известна как учет ответственности. Ответственность за каждый вид расходов обязательно делится. За количество потребляемого сырья отвечает управляющий производственным отделом, за цену – специалист по закупкам.

К достоинствам системы «Стандарт-кост» относят: обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий; установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения; выделение специальных синтетических счетов для учета.

При нормировании и контроле затрат материалов по системе «Стандарт-кост»¹¹ исходят из чистого (нетто) количества расхода на единицу продукции или выполняемого объема работ, которое определяется с помощью ее технических характеристик, состава и формы. Второй этап нормирования прямых материальных затрат заключается в установлении нормативной величины потерь и отходов по

¹⁰ Там же, стр.30.

¹¹ Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», Юристъ, М., 2003 г., стр. 300-319.

каждому виду сырья и материалов. Норматив затрат основной заработной платы разрабатывается по каждому виду продукции по соответствующим центрам расходов. Он включает: норму затрат заработной платы рабочих-сдельщиков, норму повременной заработной платы, нормативную ставку прочей повременной заработной платы, нормирование ставки премиальных доплат из фонда заработной платы, нормативные ставки доплат за специфические особенности изготовления продукции. Существует определенная специфика нормирования комплексных расходов. Для расходов на содержание и эксплуатацию оборудования исходными данными являются: планируемый состав технологического оборудования, инструментов и приспособлений по однородным группам, производственная программа цеха на год с распределением запуска-выпуска продукции по отчетным периодам, расчет загрузки технологического оборудования цеха в машино-станко-часах, исходя из норм его использования и планируемого объема производства и т. д. Для составления сметы общепроизводственных и общехозяйственных расходов необходимы сведения о планируемом составе объектов зданий, сооружений, используемых для цеховых и общезаводских целей, величине амортизационных отчислений, нормы расхода по электроэнергии, топливу, воды по ним и т. д. Общим в методике нормирования комплексных расходов является их предварительное исчисление в разрезе соответствующих элементов.

Проведенный анализ Нормативного метода расчета затрат и системы «Стандарт-кост» позволил определить их сходные и отличительные особенности. В основе обеих систем:

- строгое нормирование затрат;
- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям издержек;
- осуществление раздельного учета и контроля затрат на производство по действующим нормам и отклонениям от норм по местам их возникновения и центрам ответственности;
- систематическое обобщение отклонений от расходных норм в целях использования информации об отклонениях для устранения негативных явлений;
- обе системы универсальны и могут применяться при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Однако наряду с общими основополагающими моментами, между системой «Стандарт-кост» и нормативным методом учета затрат есть существенные различия.¹²

Система «Стандарт-кост» - система планирования и анализа различных вариантов затрат, здесь возможно применение различной напряженности норм затрат по их видам (в том числе жестких, трудновыполнимых), нормативный учет – система измерения их фактической величины при фактической загрузке. «Стандарт-кост» непосредственно не связан с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции, нормативный учет начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением калькуляции фактической себестоимости единицы продукции.

Стандарты в системе «Стандарт-кост» рассчитываются только для материальных и трудовых затрат, отклонения по которым учитываются на 4-х отдельных синтетических счетах: счет по расходу материалов, заработной платы, накладных и коммерческих расходов. Отклонения относятся непосредственно на

¹² Там же, стр. 294.

финансовые результаты. В нормативном учете может применяться только один специализированный счет «Выпуск продукции», на котором выявляется общее отклонение фактической себестоимости фактического выпуска от его стоимости по учетным ценам. «Стандарт-кост» широко используется для оценки запасов товарно-материальных ценностей, незавершенного производства, готовой продукции на складе, нормативный метод учета затрат для этих целей не применяется.

Система нормативного метода учета затрат и нормативной калькуляции – это совокупность процедур, объединяющих процессы планирования, нормирования, обеспечения материальными ресурсами, составления внутренней отчетности, калькулирования по полной себестоимости, экономического анализа и контроля на основе норм затрат. Учет затрат по изменениям норм и по отклонениям вводится в общую систему бухгалтерского учета затрат на производство. Выявленная величина колебаний издержек в зависимости от изменений норм и отклонений ежемесячно относится на себестоимость продукции (включая остатки незавершенного производства в части затрат по изменениям норм). Нормы пересматриваются по мере осуществления организационно-технических мероприятий. Отклонения от норм по местам их возникновения выявляются в оперативном порядке на основании сигнальной и другой документации. При Нормативном методе исчисления затрат не применяются отдельные счета для учета отклонений.

Таким образом, можно сказать, что система «Стандарт-кост» при применении теоретических норм (стандартов) может являться только частью системы нормативного учета затрат на производство. И эта часть касается только прямых затрат, тогда как система нормативного метода учета затрат охватывает использование нормативов на всех этапах производственного процесса: заготовление сырья и материалов, производство готовой продукции, ее хранение, сроки реализации и т.д.

При оптимизации отечественной системы исчисления издержек считаем целесообразным использовать следующие элементы методики «Стандарт-кост»: установление норматива только на единицу продукции с учетом тщательного изучения требуемых материалов, технологии производства, рабочего и машинного времени, зависимость переменных расходов от объема производства, применение анализа отклонений по сырью и материалам. Так как «Стандарт-кост» может определить отклонения в ценах расхода и отклонения, вызванные изменением степени использования производственных мощностей, структуры выпуска продукции и т. д.

Все запасы сырья, материалов, готовой продукции, объем незавершенного производства необходимо учитывать по нормативным затратам, а затем, путем умножения на цену, получать плановый объем. Это существенно облегчает процесс исчисления себестоимости продукции. Положительным моментом является то, что при системе «Стандарт-кост» составляется гибкая смета, позволяющая адаптировать плановую смету к реальному объему производства продукции.

Еще один элемент системы «Стандарт-кост», который может быть заимствован и внедрен в практику российских предприятий – все выявленные отклонения от норм (стандартов) попадают, в конечном счете, не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с указанием, в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине допущены эти отклонения. Это показывает влияние качества хозяйствования в производственных цехах на конечный результат работы всего предприятия. Отчетливым становится вклад каждого подразделения, каждой структурной единицы в достижение рентабельной и высокоэффективной работы. Законы рынка диктуют необходимость разрабатывать нормы (стандарты) таким образом, чтобы стандартная калькуляция продукции была значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. Если в условиях централизованной

экономики к цене приходили от затрат, то в рыночных условиях к нормативным (стандартным) затратам необходимо идти от рыночной цены.

III

Возникновение системы «Директ-костинг» в США обусловлено особенностями их исторического развития. В России аналога этой системы нет, и лишь с 1995 года законодательством нашей страны в целях наиболее полного приближения к общемировым стандартам в области бухгалтерского учета стали использоваться некоторые ее элементы.

Система исчисления переменных издержек возникла в США в период Великой депрессии и получила широкое распространение в 50-годах. До 1928 года остатки готовой продукции оценивались по себестоимости, исчисленной по полным затратам. Депрессия привела к созданию больших запасов нереализованной продукции, поэтому постоянные затраты (не зависящие от объема производства), перераспределяясь между отчетными периодами, приводили к искусственному искажению прибыли. Было условно решено разделить совокупные затраты на переменные, которые отождествлялись с прямыми, и на постоянные, которые отождествлялись с косвенными и назывались бесполезными. Новая система исчисления издержек «Директ-костинг» была введена в 1936 году американцем Д. Харрисом.¹³ Данное название возникло не случайно. На первых этапах практического применения этой системы, в себестоимость, исчисляемую по переменным затратам, включались только прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Вследствие этого общая сумма переменных затрат совпадала с суммой прямых затрат, что и нашло отражение в названии. Ведь «Директ-костинг» означает буквально учет прямых затрат. В настоящее время эта система предусматривает включение в себестоимость не только прямых переменных, но и части переменных косвенных затрат, в связи с чем часто эту систему называют «Верифл-костинг», что означает «учет переменных затрат» и более соответствует принципу, используемому в данном методе.¹⁴

Суть системы «Директ-костинг» заключается в том, что прямые издержки обобщают по видам готовых изделий, косвенные же собирают на отдельном счете и относят на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Если из суммы выручки по каждому изделию вычесть переменные затраты, получим прибыль по данному виду продукции. Сложив прибыль по всем изделиям, получим общую величину прибыли, которая покрывает общую сумму постоянных затрат.

Система учета себестоимости «Директ-костинг» состоит из нескольких элементов:

- Учета по видам затрат.
- Учета по местам возникновения затрат.
- Учета по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия).
- Учета результатов по носителям затрат.
- Учета результатов за период.

Все эти элементы присутствуют при любых формах организации учета затрат и результатов, то есть как при учете полных, так и переменных издержек. Некоторые из элементов отличаются в зависимости от степени полноты включения затрат в себестоимость, но есть и такие, которые остаются неизменными.

¹³ Там же, стр. 342.

¹⁴ Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект», Москва, «Финансы и статистика», 1995 г., стр.50.

Система «Директ-костинг» имеет несколько отличительных особенностей: разделение производственных затрат на переменные и постоянные; калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам; многостадийность составления отчета о доходах.

Многостадийность заключается в том, что процесс учета проходит в два этапа. На первом этапе, который называется «расчет себестоимости», устанавливается связь объема производства готовой продукции с переменными затратами, отражается рентабельность производства отдельных видов продукции. На втором этапе, который называется «расчет результата», обобщенные на одном счете постоянные расходы сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции. Результат отражает рентабельность всего производства и реализации. Данная двухступенчатая система может быть разделена и на большее количество стадий. В частности подобное деление, явившееся новым этапом в развитии «Директ-костинг», было предложено немецким ученым-экономистом К. Ате.¹⁵ В результате этого деления появилась система многоступенчатого учета сумм покрытия. Предложение Ате состоит в разделении блока постоянных затрат на несколько частей:

1. Постоянные затраты по изделию. Они могут быть прямо отнесены на общее количество данного вида продукции или расходы на содержание специального оборудования.
2. Постоянные затраты по группе изделий. Они приходятся на многие аналогичные виды продуктов, которые можно объединить в одной группе. Такого рода постоянные затраты относятся на соответствующую группу изделий, но не подлежат распределению между изделиями этой группы. Например, капитальные затраты на оборудование, связанное с производством соответствующих групп изделий или исследовательские затраты на освоение изделий этой группы.
3. Постоянные затраты мест возникновения затрат. Они не подлежат распределению между отдельными группами носителей затрат, а относятся прямо на отдельные места их возникновения.
4. Постоянные затраты производственных подразделений. Они обусловлены существованием нескольких мест возникновения затрат в подразделении, а также самого подразделения предприятия как единого целого. Они подлежат покрытию из еще нераспределенной суммы покрытия всех изделий, выпускаемых данным подразделением.
5. Постоянные затраты предприятия. Это остаток расходов, который нельзя распределить между специфическими калькуляционными объектами. Например, расходы на управление.

В результате многоступенчатого построения учета покрытия постоянных затрат улучшается подход к анализу структуры результата (прибыли) предприятия. Можно узнать, вносит ли конкретный продукт «вклад» и какой именно в покрытие обусловленных им расходов, и далее в покрытие общих постоянных затрат и в формирование прибыли. Он предоставляет исчерпывающую информацию для решений вопросов о выборе ассортимента, снятия с производства устаревшей продукции и подготовки к производству новых изделий. Таким образом, данное деление позволяет решить множество проблем и является довольно удобным. Это подтвердили опросы, проведенные Г. Кюппером (1983г). Согласно данным опросам 40% предприятий Германии применяют многоступенчатое деление затрат в системе «Директ-костинг».

¹⁵ Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», Юристъ, М., 2003 г., стр. 350.

Согласно этой дифференциации блока постоянных затрат образуется следующая схема многоступенчатого учета сумм покрытия или маржинального дохода.

Схема 3

**Схема многоступенчатого учета сумм
покрытия или маржинального дохода¹⁶**

Выручка от реализации (цена) одного изделия - Переменная себестоимость 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 доход4)
Сумма маржинального дохода 4 предприятия -Постоянные расходы предприятия
= Результат (прибыль или убыток)

Калькуляция себестоимости продукции по переменным издержкам обеспечивает контроль:

- за постоянными издержками,
- за участием в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта;
- за соблюдением ассортимента выпуска продукции;
- выявляет неконтролируемые центрами ответственности издержки;
- различия между прибыльными и неприбыльными операциями;
- поведение издержек относительно нормативов.

Другим важным моментом калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема и прибыли.

К преимуществам выбора принципа калькулирования по переменным издержкам следует отнести его непосредственное влияние на установление цен на изделия, стимулирование производительности различных сегментов бизнеса.

Гибкость и необходимость принятия управленческих решений потребовали ввода в систему «Директ-костинг» смет и заданий, контроля и анализа их исполнений. Здесь нашло применение стандартов не только по переменным, но и по постоянным издержкам, например, по переменной части накладных расходов. Современная система исчисления издержек получила название «Стандартный директ-костинг».

За рубежом помимо системы «Директ-костинг» активно применяется методика «Абзорпшен-костинг»¹⁷. Основное их отличие заключается в порядке распределения

¹⁶ Там же, стр. 351,

¹⁷ Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект», Москва, «Финансы и статистика», 1995 г., стр.50.

постоянных расходов между калькуляционными периодами. «Абзорпшен-костинг» - метод калькулирования себестоимости продукции с распределением всех затрат между реализованной продукцией и ее остатками, то есть постоянные расходы являются запасоемкими. Запасоемкими называются переходящие издержки, которые становятся расходами только тогда, когда продукция реализована, что может случиться через несколько периодов после того, как она была произведена. При «Директ-костинге» постоянные производственные расходы полностью относятся на реализацию. Переменные коммерческие и административные расходы трактуются как затраты данного отчетного периода и относятся на реализацию.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди экономистов и бухгалтеров. Дело в том, что не достигнуто согласие в описании поведения постоянных и переменных издержек для целей управления и контроля, это разделение достаточно условно, поэтому ставится вопрос о теоретической пригодности этого метода для составления внешней отчетности. Сторонники «Директ-костинга» считают, что постоянная часть производственных расходов более тесно связана со способностью производить продукцию, а не с выпуском конкретных единиц. Поэтому их следует относить к затратам на период (незапасоемким затратам, которые всегда относятся на тот период, когда были произведены, и одновременно влияют на исчисление прибыли) и сразу списывать на реализацию без внесения в себестоимость продукции. Оппоненты «Директ-костинга» доказывают, что запасы должны включать при их оценке и компонент постоянных производственных затрат, необходимых для производства продукции; оба вида этих расходов должны быть запасоемкими, несмотря на различие в их поведении. Однако все склоняются к мнению, что это не лучший метод при оценке запасов.

В настоящее время отечественные предприятия проявляют особый интерес к управленческому учету и его основе – «Директ-костингу». Данная методика учета затрат может быть внедрена в систему отечественного исчисления издержек с учетом ее особенностей. Хорошие условия для этого создает действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года. В практике российского учета в настоящее время существует два способа списания косвенных (периодических) расходов: учет затрат по полной и сокращенной себестоимости. Первый заключается в их отнесении непосредственно на себестоимость продукции, по второму варианту – они восполняются из прибыли. Второй способ более выгоден, так как косвенные расходы не включаются в стоимость нереализованной продукции, тем самым, уменьшая налогооблагаемую базу по налогу на имущество. При налогообложении прибыли разницы в способе списания косвенных расходов нет: они распределяются между реализованной и нереализованной продукцией, результат отражается в справке по расчету налога.

Считаем, что следующим элементом успешного применения «Директ-костинга» в отечественном бухгалтерском учете, является введение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», позволяющий выявлять отклонения фактической себестоимости продукции от плановой. При использовании данного счета реализуется нормативный принцип «Директ-костинга» и обязательность отражения только производственной себестоимости. Она учитывается без постоянной части накладных расходов. Для этого обороты по счету расходов 25 по обслуживанию производства можно разделить на постоянную и переменную части. Существует два варианта учета. В первом случае постоянную часть накладных расходов включают в расчет распределения, принимая во внимание фактический объем деятельности, а переменные накладные расходы относят на затраты полностью. Для учета отклонений в системе счетов управленческого учета

открывают счет «Отклонения по накладным расходам за счет изменения объема деятельности». Это подчеркивает влияние колебания постоянных расходов в зависимости от объема производства на результаты деятельности предприятия. Смысл второго подхода заключается в распределении переменной части накладных расходов по местам возникновения затрат, центрам ответственности. Постоянную часть накладных расходов списывают общей суммой на результаты деятельности предприятия. В системе управленческого учета открывают два счета: «Постоянные производственные накладные расходы» и «Переменные производственные накладные расходы». При таком подходе реализуется двухступенчатый принцип расчета маржинального дохода.¹⁸

Согласно международным стандартам бухгалтерского учета, общехозяйственные расходы, учитываемые на счете 26, могут не распределяться между объектами калькулирования, а прямо относиться на финансовые результаты.

При разработке новых методов управления затратами и результатами финансово-хозяйственной деятельности, направленных на устойчивое развитие отечественных предприятий в рыночных условиях, считаем целесообразным использовать следующие элементы системы «Директ—костинг»: разделение совокупных затрат на переменные и постоянные составляющие, определение маржинального дохода по каждому виду продукции, центру ответственности, предприятию в целом с целью формирования такого плана производства, выполнение которого принесет предприятию наибольшую прибыль. Маржинальный доход (МД) – предельная величина, позволяющая определить с какого момента (с какой единицы выпускаемой продукции) предприятие начинает получать прибыль. Точка безубыточности находится одним из трех способов: методом уравнения, методом маржинального дохода (постоянные расходы на единицу выпускаемой продукции делятся на удельный МД), графическим способом. Или как разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами. Один и тот же вид издержек может вести себя по-разному в зависимости от места его возникновения. Поэтому они должны совпадать с центрами ответственности. Это неотъемлемая часть системы «Директ-костинг».

Характеризуя современную зарубежную систему исчисления издержек нельзя не остановиться на процессе оптимизации производственной структуры в целях увеличения прибыльности и мобильности бизнеса, снижения издержек – аутсорсинге. Это направление начало развиваться в экономике более двадцати лет назад и сейчас является самым перспективным. Многие компании отказываются от традиционной вертикальной интеграции в пользу аутсорсинга. «Аутсорсинг производства позволяет брендам высвободить капитал для разработки новой продукции, значительно сократить сроки и издержки начала массового производства и, в конечном счете, лучше приспособиться к изменениям конъюнктуры, ведь перестройка собственного производства занимает намного больше времени, чем смена подрядчика»¹⁹. Это позволяет компаниям очень быстро осваивать совершенно новые для них рынки. Оригинальные производители (ОЕМ), передав производство подрядчикам, могут сосредоточить усилия на управлении брендом, разработке новейших технологий. Для подрядчиков прием заказов от нескольких компаний позволяет не только снизить издержки за счет более полной загрузки производственных мощностей, но и избежать резких сезонных колебаний производства. «Сосредоточившись только на производстве, они могут более эффективно управлять его издержками и не тратиться на

¹⁸ Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет», Юристъ, М., 2003 г., стр. 359-360.

¹⁹ Аузан В. , Шпагина М. «Как освоить новую экономику», «Эксперт», №1-2, 2002 г., стр.64.

массированную рекламу и маркетинг»²⁰. Выстраивается интересная модель организации бизнеса: OEM открывает новые рынки, другая компания придумывает продукт для их завоевания, третья занимается его дизайном, тестированием, ремонтом, четвертая производит, – наконец, под маркой «Брэнда» выходит новый продукт. Процедура применения аутсорсинга предполагает слаженность работы компаний, так как они тратят большие средства на информационные технологии, которые позволяют управлять отношениями с клиентами и поставщиками и внутренней эффективностью.

Применение принципиально новой модели организации бизнеса позволило компании IBM сосредоточить усилия не на производстве, а на разработке новейших технологий, предоставлении услуг и сервисе. «...Понеся в 1993 году убытки в размере более 8 млрд. долларов, в 2000 году IBM получила прибыль в 8,09 млрд., возврат на вложенный капитал вырос за то же время с – 5,7% до 15,3%»²¹.

Хотя введение системы аутсорсинга является в настоящее время довольно модным течением в экономике, применение его отдельными фирмами не всегда может принести желаемый результат. «По данным Dun & Bradstreet, в 20% случаев межкорпоративные отношения в процессе аутсорсинга – производство, финансы, информационные технологии и так далее – распадаются в течение двух лет, а в 50% случаев – в течение пяти лет»²². Чтобы решить вопрос о применении аутсорсинга, необходимо определить стратегию развития компании, оценить направления ее бизнеса, определить, где эффективнее проводить мероприятия – внутри предприятия или вне него.

Упоминая о зарубежных методах исчисления себестоимости, нельзя не остановиться на бухгалтерских скандалах, которые в принципе свидетельствуют о кризисе корпоративной модели хозяйственного устройства США.²³ В сфере бухгалтерского учета, аудита, верификации отчетности и корпоративного управления был одобрен закон Сарбейнса-Оксли, в соответствии с которым «руководители компаний под угрозой уголовного преследования вынуждены были поклясться, что верны идеалам капитализма в части собственной отчетности»²⁴. Ситуация способствовала общему спаду рынка, потере инвесторов, наблюдался «полномасштабный кризис доверия». Это отчасти объясняется наличием противоречий интересов в американской экономике между собственниками компаний и менеджерами, которых последние нанимают для решения задачи максимизации прибыли. Усиление контроля со стороны акционеров, с одной стороны, повышает их издержки, с другой, уменьшает «степень свободы, которой могут пользоваться менеджеры, в том числе и в целях благосостояния акционеров»²⁵. Например, по принципу Модильяни-Миллера, рациональная компания должна выплачивать дивиденды, выкупать свои акции, когда не находит выгодного вложения средств акционеров. На практике, в США выплата дивидендов стало редким явлением. Этот процесс дает понять инвесторам, что у компании нет обоснованных инвестиционных планов, но в этом случае менеджеры подтверждают свою профессиональную несостоятельность. В результате, отменив наличные выплаты собственникам и упразднив регулярный отчет перед акционерами, они принимают на себя дополнительные обязательства по наращиванию прибыли и стоимости фирмы в будущем.

²⁰ Там же.

²¹ Там же.

²² Там же, стр. 65.

²³ Буклемишев О. «Корпоративный синдром», «Эксперт», №32, 2002 г., стр.46.

²⁴ Там же, стр.47.

²⁵ Там же.

В российской экономике руководитель – собственник выполняет функции менеджера, что свидетельствует о том, что отечественный капитализм находится в начальной стадии. Однако впоследствии в России возникнут те же проблемы.

В своей статье О. Буклемишев «Корпоративный синдром» отмечает так же, что на фондовом рынке США практически отсутствует анализ конкретных кампаний и перспектив создания ими потока доходов. Автор считает, что «бухгалтерский учет - ...больше искусство, чем строгая наука. Вне зависимости от глубины и детализации проработки стандартов и принципов учета, у специалистов всегда остается объективно растущая степень свободы, которой он распоряжается в соответствии со своим профессиональным уровнем и моральными установками»²⁶. В принципе, при прочтении отчетности опытные эксперты могут определить все «ухищрения». Однако в искажении показателей американских компаний заинтересованы все: производители отчетности, ее потребители, посредники. Поэтому вуалирование важных показателей в отчетности в итоге приводят к банкротству компаний.

Несмотря на негативные события, происходящие в США в области бухгалтерского учета и отчетности, отечественные предприятия в порядке эксперимента, пытаются применить систему учета по стандартам US GAAP. Так, ОАО «Пивоваренная кампания «Балтика» в марте 2003 г. распространила отчет об итогах работы в 2002 году. «Прибыль компании увеличилась по сравнению с 2001 годом на 6% - до 137 млн. дол. Выручка увеличилась на 25,9% - до 736,8 млн. дол., а налоговые отчисления составили 51,15 млн. дол. Чистая прибыль до налогообложения, амортизации и финансовых расходов (ЕБИТДА) выросла на 15% - до 233,3 млн. дол. Доход на одну акцию составил 1,18 дол. против 1,17 в 2001 году»²⁷. Составлению отчетности по системе GAAP предшествовала большая работа аналитиков и экспертов. Их прогнозы оправдались: по оценке UFG чистая прибыль «Балтики» планировалась на уровне 137 млн. долларов, компании «Тройка Диалог» – 131 млн. долларов, Альфа-банка – 139 млн. долларов.

Предложения и рекомендации, сформулированные в данной работе, должны способствовать развитию внутреннего рынка; созданию более надежной системы управления и планирования деятельностью отечественных предприятий, которая основана на оптимальном сочетании элементов отечественной и зарубежных методик расчета затрат; сокращению издержек производства, повышению прибыльности и эффективности деятельности отечественных предприятий.

Литература

1. Аузан В., Шпагина М. «Как освоить новую экономику». «Эксперт», №1-2, 2002.
2. Буклемишев О. «Корпоративный синдром». «Эксперт», №32, 2002.
3. Вахрушина М. А. «Бухгалтерский управленческий учет». – М: Финстатинформ, 2000.
4. Друри К. «Учет затрат методом стандарт-костс» ». – М: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
5. Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет» ». – М: Юристь, 2003.
6. «Коммерсантъ», № 52 от 27 марта 2003.
7. «Советский энциклопедический словарь». – М: «Советская энциклопедия», 1982.
8. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. «Бухгалтерский учет: управленческий аспект». – М: Финансы и статистика, 1995.

²⁶ Там же, стр. 48.

²⁷ «Коммерсантъ», № 52 от 27 марта 2003г., стр.17.