

Назарова В.Л.

ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И МЕРЫ ПО ПОВЫШЕНИЮ ЕГО  
КОНТРОЛЬНЫХ ФУНКЦИЙ

V.L. Nazarova

POPEREDELNOGO METHOD OF COST ACCOUNTING AND MEASURES TO  
INCREASE ITS CONTROL FUNCTIONS

УДК:628.55/9

*Существующие различия в классификации методов учета по полноте включаемых в себестоимость затрат, открыли перспективное направление в существующей отечественной методологии учета затрат. Возможности исчисления различных видов себестоимости (полной и сокращенной) дают управленческому персоналу инструмент оперативного управления затратами.*

**Ключевые слова:** калькулирование, стратегический, управленческий, учет, полные затраты, усеченные, накладные расходы.

*Existing differences in accounting methods for classification completeness costs included in the cost, открыли promising direction in existing domestic cost accounting methodology. The possibility of calculating the cost of various types (full and abbreviated) provide a tool for effective management personnel management costs.*

**Key words:** costing, strategic, management, accounting, full cost, truncated overhead.

В современных условиях возникла необходимость переориентации попередельного метода учета затрат на производство на потребности рынка. В связи с этим основными направлениями совершенствования отечественной методологии попередельного учета затрат будут являться повышение его контрольных функций посредством группировок затрат по центрам затрат и ответственности, а также применения нормирования затрат.

Существующие различия в классификации методов учета по полноте включаемых в себестоимость затрат, открыли перспективное направление в существующей отечественной методологии учета затрат. Возможности исчисления различных видов себестоимости (полной и сокращенной) дают управленческому персоналу инструмент оперативного управления затратами.

В Казахстане традиционно применяют калькуляционный подход к учету затрат для последующего процесса калькулирования, который заключается в полном учете всех фактически осуществленных затрат путем их прямого отнесения на объекты учета или с предварительным их распределением. Калькуляционный подход дает возможность исчислить максимально объективную себестоимость продукции (погрешность может быть лишь при распределении косвенных и накладных затрат), но не способствует получению оперативных данных о себестоимости, так как распределяемые

затраты можно отнести на объект лишь по окончании отчетного периода.

Зарубежная методология учета затрат на производство получила развитие в этом направлении. Поворотным моментом здесь явилось четкое обоснование Ч. Хорнгреном [1 с. 17]. и Р. Энтони, [2] принципа разной себестоимости для различных целей.

Основная идея в том, что для расчетов многие компании используют данные о себестоимости трех типов:

- о себестоимости по центрам ответственности – для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей;

- о полной производственной себестоимости – для установления цен и принятия других оперативных решений при нормальных обстоятельствах;

- о сокращенной производственной себестоимости – для установления цен и принятия других управленческих решений в специфических обстоятельствах

Приведенная информация свидетельствует о многопрофильности, повышении функциональности учета затрат на производство, расширение аналитических возможностей за счет применения в методологии учета затрат на производство данных о различных видах себестоимости.

Учет затрат, обусловленных процессом организации, обслуживания производства и управления имеет важное значение в отечественных организациях и в зарубежных компаниях, так как, в конечном итоге, накладные расходы обязательно должны быть включены в полную себестоимость продукции.

Калькуляционный метод учета затрат на производство, используемый в отечественной учетной практике предполагает формирование накладных расходов отдельно, по отрасли или даже по предприятию в целом, и подлежат списанию в конце отчетного периода по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально принятой в отрасли базе распределения. Чаще всего накладные расходы распределяются пропорционально прямым затратам или заработной плате основного производственного персонала, после чего осуществляется процесс калькулирования полной себестоимости продукции.

Таким образом, самый трудоемкий участок работы – учет и распределение накладных расходов.

Иные подходы при учете накладных расходов применяются в зарубежной методологии учета затрат на производство.

Для калькулирования полной себестоимости продукции используется метод учета поглощенных затрат «Fullcosting», известный так же, как учет по полной себестоимости.

Информация, представленная в данной таблице, послужила основанием для определенных выводов о том, что калькуляционный метод учета затрат и метод учета поглощенных затрат имеют одну цель – формирование полных затрат для определения полной себестоимости продукции.

Классификация затрат на прямые, косвенные и накладные, положенная в основу исследуемых методов, также предусматривает учет фактических затрат. Причем однородные признаки классификации затрат, применяемых в системе методов, свидетельствуют о том, что методология учета затрат здесь едина. Различие составляет лишь процедура исчисления и включения в себестоимость накладных расходов.

Преимуществом учета поглощенных затрат является возможность оперативного формирования информации о себестоимости продукции (работ, услуг), максимально приближенной к фактической, в течение отчетного периода, что способствует принятию оперативных управленческих решений о ценообразовании, номенклатуре производства, рынках сбыта и т.д.

Метод калькуляционного учета затрат предусматривает, что оценка готовой продукции в течение отчетного периода осуществляется по плановой себестоимости, которая формируется, как правило, на основании данных прошлых лет. Плановая себестоимость – показатель, позволяющий выполнять необходимые процедуры бухгалтерского учета лишь при отражении движения готовой продукции, а для целей ценообразования и продаж продукции эта информация не приемлема.

Метод учета поглощенных затрат подсказывает решение: показатель плановая себестоимость, определенный с помощью методов прогнозирования, более приближен к объему фактических затрат и способствует повышению объективности и информативности.

Выявлено, что основные различия в методологии учета затрат указанными методами – включение в себестоимость прямых и накладных расходов подтверждает существование взаимосвязи между ними. Однако существование взаимосвязи между прямыми затратами и накладными расходами спорно, так как уровень накладных расходов не всегда зависит от уровня прямых затрат.

Как показывает практика, наиболее распространенным методом распределения накладных расходов

является их списание пропорционально трудозатратам или основной заработной плате производственных рабочих.

Однако в результате развития технологий производства продукции доля оплаты труда рабочих в себестоимости снижается, тогда как накладные расходы, увеличиваются. Коэффициенты поглощения накладных расходов становятся все больше, так как накладные расходы представляют собой весомую долю полной себестоимости продукции.

Использование традиционных методов распределения накладных расходов между различными видами продукции (с применением заданной ставки накладных расходов на базе единого функционального показателя) может повлечь за собой искажение величины производственных затрат. Точность распределения накладных расходов выходит на первый план только тогда, когда на одной производственной базе выпускается несколько видов продукции.

Впервые в книге профессора Джонсона (Gohnson) и профессора Каплана (Caplan) «Потеря актуальности – взлет и падение управленческого учета» отмечается, что традиционным системам учета затрат, особенно, учету поглощенных затрат, нет больше места в мире современных технологий. Пооперационный учет отдельные ученые называют функциональным учетом затрат.

Функциональный учет затрат характеризуется большим числом носителей, относительно которых отслеживаются группировки накладных расходов.

Выбирая носители затрат, руководствуются двумя основополагающими принципами:

1. величина затрат влияет на определение показателей;
2. теснота связи между носителями затрат и фактическим поглощением накладных расходов.

Определение себестоимости в системе функционального учета включает несколько этапов:

1. накладные расходы распределяют по группировкам однородных затрат, после чего устанавливается показатель затрат на единицу продукции (групповая ставка затрат);
2. затраты каждой группировки отслеживаются относительно видов продукции, что достигается за счет использования группировкой ставки и меры количество потребляемых ресурсов для производства продукции конкретного вида. Сумма накладных расходов по каждой группировке, относящихся на соответствующие виды продукции, определяется путем умножения групповой ставки на количество единиц носителя затрат;
3. определяется величина полных накладных расходов, путем отнесения суммы накладных расходов по каждой группировке на конкретный вид продукции;
4. итоговая величина затрат делится на количество произведенной продукции, в результате чего

определяется сумма накладных расходов на единицу продукции.

Полученные в результате этих процедур накладные расходы на единицу продукции прибавляются к прямым затратам на единицу продукции, образуя полную производственную себестоимость. Считается, что показатели функционального учета адекватно отражают степень поглощения затрат, в результате чего повышается точность калькулирования.

Все изучаемые методы дают возможность исчислить полную производственную себестоимость продукции путем отнесения расходов, которые имеют прямое или косвенное отношение к продукции. Однако подходы к включению в себестоимость доли накладных расходов отличны.

Калькуляционный учет затрат и учет поглощенных затрат основаны на взаимосвязи прямых и накладных расходов. Этим и обосновывается расчет коэффициентов распределения и поглощения накладных расходов, которые рассчитываются на основании тех или иных видов прямых затрат.

Рассчитанные коэффициенты поглощения и распределения накладных расходов не всегда объективны, так как в основе их расчета взаимосвязь между прямыми и накладными расходами, которую на самом деле невозможно проследить.

Поиск ответа на вопрос, в какой пропорции следует включать в себестоимость продукции накладные или условно-постоянные расходы. За счет сокращения статей себестоимости упрощается ее нормирование, учет, контроль, и к тому же повышается наглядность и прозрачность учета и контроля условно-постоянных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли организации. Основное достоинство метода «директ-костинг» в том, что упрощается метод калькулирования себестоимости реализованной продукции и на основе получаемой информации можно принимать различные оперативные решения по управлению производством.

Изучение методов полных затрат и метода «директ-костинг» выявило некоторые характеристики сравнения, которые позволят осуществить анализ цели, сущности, преимуществ, недостатков и прочих возможностей методов.

Исследование методов учета полных затрат и методов учета неполных (усеченных) затрат позволило выявить, что организация учета затрат обусловлена классификацией затрат, положенной в основу метода. При классификации затрат на прямые и косвенные, прямые – учитывают обособленно, а косвенные затраты присоединяют к прямым после предварительного распределения. Условно-постоянные затраты при методе «директ-костинг» учитывают только при формировании финансового резуль-

тата. Эти особенности отражаются на порядке и объеме учетных работ, построении регистров бухгалтерского учета, точности калькулирования.

Снижение трудоемкости, повышение оперативности процессов исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) и определения прибыли и убытка от продажи способствует наиболее эффективному, действенному и результативному использованию бухгалтерской информации для принятия управленческих решений.

Возможности применения метода «директ-костинг» в отечественной теории и практике учета затрат ранее рассматривались недостаточно в связи с ограничениями, вводимыми нормативными документами. Преимущества зарубежных методов учета затрат могли быть объектами только теоретического изучения общих принципов учета затрат с применением международных стандартов финансовой отчетности.

Однако, рассмотрев наиболее широко используемые в отечественной и зарубежной практике учета затрат методы, мы считаем, что нельзя рассматривать каждую систему учета затрат полностью с точки зрения целесообразности применения в отечественной практике бухгалтерского учета.

С нашей точки зрения управленческий учет может быть организован на основе следующих двух принципиально разных типов отношения к нему, которые имеют положительные и отрицательные стороны.

*Первый тип* характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Работники этих организаций хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне основного товарищества, но с большой задержкой во времени. Отсюда теряется роль оперативности данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход можно считать однобоким, так как он нацелен лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

*Второй тип* отношения к управленческому учету свойственен крупным казахстанским предприятиям. Однако такие организации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции, что является ошибочной крайностью в управленческом учете.

#### Литература:

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 415 с.
2. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 557с.

Рецензент: д.э.н. Эргешбаев У.Ж.