

Сохарева Н.А.

к.э.н., доцент,

Северный (Арктический) федеральный университет имени М.В.Ломоносова
филиал в г. Северодвинске Архангельской области,
институт судостроения и морской арктической техники

Валуйская С.В.,

старший преподаватель

Северный (Арктический) федеральный университет имени М.В.Ломоносова
филиал в г. Северодвинске Архангельской области,
институт судостроения и морской арктической техники

Современные методы учета затрат

В статье представлены наиболее известные методы управления себестоимостью, которые нашли свое место в мировой практике, их преимущества и недостатки.

Ключевые слова: затраты, калькулирование, директ-костинг, ABC-метод.

Сложность управления экономикой организации в условиях рыночных отношений требует формирования адекватной системы учетно-информационного обеспечения управления затратами производственно-хозяйственной деятельности организаций и поиска других подходов к решению вопросов совершенствования управленческого учета.

Одним из основных методов калькулирования себестоимости, применяемых в управленческом учете, является метод, известный в России как **директ-костинг (direct-costing)**. Множество статей, учебников и монографий затрагивают особенности данного метода, возможность его использования для целей принятия управленческих решений, сочетание его с другими калькуляционными системами и методами, а также его роль при работе фирмы в особых условиях (кризис, конкуренция, специфический вид экономической деятельности и т.п.).

Часто директ-костинг представляется не просто как метод калькулирования себестоимости, а как особая система управленческого учета.

Директ-костинг относится к методам исчисления сокращенной себестоимости, что означает включение в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не всех затрат, а только их определенной части (так называемые затраты на продукт). Невключенная часть признается расходом периода и списывается на уменьшение дохода в периоде их возникновения. Это предполагает необходимость разделения затрат и определения того вида, который целесообразно отнести на себестоимость.

Ключевым для реализации основной идеи метода «директ-костинг»

является разделением затрат на прямые и косвенные, а также на переменные и постоянные. Это позволяет сформировать небольшую матрицу (табл. 1). Для разделения затрат на переменную и постоянную составляющие обычно применяется один из следующих методов:

- метод наивысшей и наименьшей точек (также именуемый методом абсолютного прироста, или минимакс);
- метод корреляции;
- метод наименьших квадратов;
- метод технологического нормирования;
- метод анализа счетов.

Таблица 1

Матрица видов затрат

Классификация затрат	Прямые (Direct costs)	Косвенные (Indirect costs)
Переменные - Variable costs (VC)	Прямые переменные	Косвенные переменные
Постоянные - Fixed costs (FC)	Прямые постоянные	Косвенные постоянные

Ученые активно дискутируют о преимуществах и недостатках данного метода, о возможности его адаптации в различных видах экономики России. В трудах М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, С.А. Рассказовой-Николаевой [7], Л.В. Усатовой [8] и других рассмотрена актуальная проблема формирования реальной, «правдивой» себестоимости продукта на базе переменных затрат. Многие специалисты сходятся во мнении, что освобождение себестоимости от постоянных затрат позволяет повысить уровень эффективности управленческих решений в системе ценообразования и управления прибылью.

Основными преимуществами метода «директ-костинг» являются:

- 1) упрощение нормирования, планирования, учета и контроля затрат в результате уменьшения числа статей калькуляции; себестоимость и отдельные виды затрат становятся более контролируемыми и регулируемыми; отсутствуют процедуры по составлению трудных расчетов для условного разделения постоянных затрат между видами продукции;
- 2) возможность определения точки безубыточности и выявления продукции с большей рентабельностью, т. к. разница между ценой продажи и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных изделий и видов работ;
- 3) возможность быстро переориентировать производство в условиях быстро меняющегося рынка и позиций конкурентов;
- 4) контроль и регулирование постоянных расходов, текущая оценка их влияния на прибыль организации;
- 5) возможность гибко и оперативно принимать управленческие решения по координации процессов формирования затрат, себестоимости,

прибыли.

К недостаткам данного метода относятся:

1) проблемы точного распределения затрат (расходов) на переменные и постоянные; приходится прибегать к математическим и статистическим приемам их распределения;

2) для формирования полной себестоимости готовой продукции или незавершенного производства требуется дополнительное распределение постоянных расходов;

3) себестоимость, сформированная по переменным затратам, не может быть основанием для определения цены; система ценообразования включает дополнительные расчеты по распределению постоянных расходов.

Другим, более эффективным инструментом управления затратами, расходами, прибылью является метод учета затрат по работам **ABC (Activity Based Costing)**. Метод Activity Based Costing (в переводе на русский - учет затрат по работам) предполагает, что деятельность компании можно представить в виде набора рабочих операций - задач бизнес-процессов. Бизнес-процессы определяют специфику предприятия. Для выполнения задач данных процессов необходимы ресурсы - материалы, услуги и т.д. При этом они имеют конкретный результат.

Начальной стадией применения ABC является описание бизнес-процессов. Activity Based Costing классифицирует все работы (задачи) по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Кроме этого, для достижения адекватного результата в ABC подразделяются ресурсы на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее.

Все ресурсы, расходуемые на рабочую операцию, формируют ее себестоимость. Простого подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной продукции. Метод ABC предполагает, что задача должна иметь измеритель результата - кост-драйвер.

Рассмотрим специфику метода ABC на базе основных этапов его функционирования.

- Разработка – реестра рабочих операций (действий) и их классификация. Для формирования точной и полной информации о составе рабочих операций рекомендуется использовать метод интервьюирования руководителей производственных и прочих подразделений организации. Классификатор рабочих операций должен содержать систему их кодирования. Высокий уровень детализации рабочих операций является залогом эффективности данной системы управления.

- Разработка системы драйверов, т.е. измерителей результатов операций, функций, вида деятельности. Под драйвером понимается фактор, оказывающий наибольшее влияние на затраты и количественно измеримый. Примеры драйверов представлены в табл. 2.

Таблица 2

Виды деятельности и соответствующие им драйверы

Вид деятельности	Драйвер
Потребление рабочей силы	Объем трудозатрат, чел.-ч
Эксплуатация основного оборудования	Машино-час
Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час
Переналадка оборудования	Количество переналадок, ед.
Эксплуатация грузового автотранспорта	Тонно-километры
Доставка материалов	Количество полученных партий
Погрузка, разгрузка материалов	Масса груза в тоннах (центнерах)
Оформление заказов	Количество заказов
Контроль за качеством продукции	Количество операций контроля
Послепродажное обслуживание	Затраченное время, ч
Услуги посредников	Количество визитов

- Расчет ставок драйверов (носителей затрат) путем деления суммы накладных расходов по каждой операции, функции на количественное значение драйвера.

- Учет затрат (расходов) по местам их возникновения. При этом местом возникновения затрат может быть организация в целом, бизнес-процесс, вид деятельности, структурная единица, функция, рабочая операция. Специфика метода ABC накладывает отпечаток на процесс документального отражения затрат, их разности по аналитическим и синтетическим счетам, на содержание текущей внутренней отчетности.

- Распределение расходов между объектами калькулирования. В составе объектов калькулирования могут быть отдельные виды продукции, работ, услуг либо их однородные группы, заказы, однородные группы заказов, однородные группы заказчиков, каналы реализации продукции, рынки сбыта, бизнес-процессы, а также отдельные сделки с поставщиками, подрядчиками, покупателями. Выбор объекта калькулирования производится в соответствии с общей ориентацией системы управления организации. Центральное место на данном этапе занимает процесс распределения косвенных (накладных) расходов (табл. 3).

Таблица 3

Расчет распределения накладных расходов

Наименование показателя	Продукт А	Продукт В	Всего
Количество поставок сырья, ед.	10	20	30
Ставка на единицу драйвера, руб.	5 000	5 000	

Сумма затрат на снабжение, руб.	50 000	100 000	150 000
Время работы оборудования, ч	8 000	12 000	
Ставка на единицу драйвера, руб.	100	100	
Затраты на эксплуатацию оборудования, руб.	800 000	1 200 000	2 000 000
Число наладок оборудования, ед.	6	8	14
Ставка на единицу драйвера, руб.	3 000	3 000	
Сумма затрат по наладке оборудования, руб.	18 000	24 000	42 000
Итого накладных расходов, руб.	868 000	1 324 000	2 192 000

В завершение пятого этапа формируются производственная и полная себестоимость калькуляционных единиц путем суммирования прямых затрат и соответствующей доли накладных расходов.

По мнению многих специалистов [1, 2, 3, 6], метод ABC в высшей степени соответствует современным моделям стратегического управления бизнесом в силу имеющихся преимуществ:

1) дает возможность контролировать затраты (расходы) в местах их возникновения лицами, непосредственно связанными с осуществлением рабочих операций, функций;

2) позволяет оптимизировать уровень и порядок распределения накладных расходов;

3) позволяет более точно определить себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции, позиции организации на рынке, привлекательность поставщика, подрядчика, покупателя и в целом оптимальность бизнес-стратегии организации.

Недостатками являются:

1) сложность системы учета и управления затратами, особенно если производственная компания выпускает большой ассортимент продукции;

2) увеличение затрат на создание и эксплуатацию самой системы.

И тот и другой методы являются моделью, для применения которой приходится делать ряд допущений. Какой из них больше подходит для конкретной компании - вопрос спорный. Финансовый менеджер, принимая решения о том, что будет использоваться тот или иной метод, ориентируется на адекватность полученных результатов и собственные предпочтения.

Кроме адекватности полученного результата, для того чтобы информация стала полезной компании, необходимо, чтобы модель, построенная финансовой службой, соответствовала производственному циклу компании, и прежде всего описывала его, а не основывалась на

теоретических построениях, подобных тому, что «расходы вспомогательного производства распределяем пропорционально заработной плате рабочих (объему производства и т.д.)».

Исследования автора наиболее известных методов управления затратами, которые нашли свое место в мировой практике, позволяют сделать вывод, что они имеют ряд проблем и недостатков. Вместе с тем, на взгляд автора, несмотря на эти недостатки внедрение этих методов как мощных инструментов контроля за издержками и калькулирования себестоимости продукции, управления и планирования позволит во многом решить российским предприятиям проблемы учета затрат духу времени.

Литература:

1. Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль. – 2011. – № 4.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2011. – 570 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. – 576 с.
4. Лебедева П.М. Директ-костинг, маржинал-костинг, вэрибл-костинг? // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 3.
5. Шалаева Л.В. Современные системы управления затратами как важнейший инструмент стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 21.
6. Маняева В.А. ABC-метод - информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 2.
7. Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг: правдивая себестоимость // Экономика и жизнь (Экономика бизнеса). – 2008. – № 50.
8. Усатова Л.В. Организация современного управленческого учета на промышленном предприятии с применением зарубежных методик учета затрат // Управленческий учет. – 2008. – № 7.
9. Харакоз Ю.К. Информационное обеспечение управленческого учета // Аудитор. – 2012. – № 3.
10. Ермакова Н.А., Ивашкевич О.В. Интеграция методов калькулирования // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 11.