

УДК657.471

**ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ПОДХОДОВ ДЛЯ УЧЕТА
ЗАТРАТ В РАМКАХ ТРАДИЦИОННОГО
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Л.И. Сафонова

Томский политехнический университет
E-mail: safonlarisa@yandex.ru**Сафонова Лариса Ивановна**,
канд. эконом. наук, доцент
кафедры экономики инженер-
но-экономического факульте-
та ТПУ.E-mail: safonlarisa@yandex.ru
Область научных интересов:
проблемы бухгалтерского, нало-
гового и управленческого учета.

Рассматриваются возможности использования некоторых приемов, используемых в управленческом учете для решения практических бухгалтерских задач. Показана возможность более точного расчета себестоимости с применением различных баз для распределения косвенных расходов по объектам

калькуляции. Дается сравнительный анализ двух подходов к исчислению себестоимости: полной и сокращенной.

Ключевые слова:

Управленческий учет, бухгалтерский учет, объекты калькуляции, базы для распределения, полная и сокращенная себестоимость.

В отечественной практике ведения бухгалтерского учета до середины 90-х гг. применялся практически только один метод расчета себестоимости – по полным затратам и базы для распределения косвенных расходов, как правило, разрабатывались на отраслевом уровне. Сейчас у организаций появился выбор, какую им считать себестоимость: полную или сокращенную. При втором варианте нет необходимости косвенные расходы распределять по объектам калькуляции, данные затраты списываются непосредственно на результаты хозяйственной деятельности.

С позиции управленческого учета распространено мнение, что самой точной калькуляцией является та, которая исчисляется по прямым затратам, непосредственно связанным с выпуском данной продукции (выполнением работ, оказанием услуг). С другой стороны, расчет полной себестоимости дает возможность получить представление обо всех затратах, которые были отнесены на данное изделие (работу, услугу), с учетом расходов на управление, рекламу, реализацию и т. д.

Следует обратить внимание на то, что специалисты в области управленческого учета, предпочитающие метод расчета себестоимости по полным затратам, используют не одну базу для распределения косвенных расходов, как это принято в бухгалтерском учете, а по каждому виду применяют специальную базу. Так, рекламные издержки и другие коммерческие расходы рекомендуют распределять по видам продукции (по видам деятельности, по филиалам) – в пропорции к объему продаж; рентные платежи и расходы по аренде – в соответствии с занимаемой площадью; налог на имущество издержки по страхованию имущества – в соответствии со стоимостью соответствующих активов и т. д. При таком подходе можно варьировать с классификацией косвенных расходов для выбора специальной базы по каждому виду классификации, менять степень детализации распределяемых расходов по группам и т. д.

В табл. 1 представлен пример управленческой методики расчета полной и сокращенной себестоимости по данным бухгалтерского учета. Предположим, что организация осуществляет производство двух видов продукции – «А» и «Б». Затраты на производство продукции в отчетном периоде составили:

Таблица 1. Прямые производственные расходы по двум видам продукции

| Статьи затрат | Продукция «А» | Продукция «Б» |
|--|---------------|---------------|
| Сырье и материалы | 900000 р. | 2000000 р. |
| Возвратные отходы (вычитаются) | (15000) р. | (3000) р. |
| Топливо и энергия | 250000 р. | 500000 р. |
| Заработная плата производственных рабочих | 400000 р. | 950000 р. |
| Отчисления в страховые фонды (30 % от фонда оплаты труда) | 120000 р. | 285000 р. |
| Услуги сторонних организаций | 160000 р. | 280000 р. |
| Амортизация основных средств | 100000 р. | 240000 р. |
| Итого прямые переменные затраты | 1915000 р. | 4252000 р. |

Общая сумма косвенных расходов составила 1570000 р., в том числе на долю арендной платы пришлось 490000 р. Для производства продукции «А» арендовано 1500 кв. м., а для продукции «Б» – 1900 кв. м. Основные бухгалтерские проводки по расчету полной себестоимости можно представить следующим образом (Д – Дебет, К – Кредит):

Д 20 «А» К 10 – 900000 р. Д 20 «Б» К 10 – 2000000 р.
 Д 10 К 20 «А» – 15000 р. Д 10 К «Б» – 3000 р.
 Д 20 «А» К 76 – 250000 р. Д 20 «Б» К 76 – 500000 р.
 Д 20 «А» К 70 – 400000 р. Д 20 «Б» К 70 – 950000 р.
 Д 20 «А» К 69 – 160000 р. Д 20 «Б» К 69 – 280000 р.
 Д 20 «А» К 02 – 100000 р. Д 20 «Б» К 02 – 240000 р.

Если использовать управленческий подход, то можно общую сумму косвенных издержек разделить на два вида. *Во-первых*, расходы по аренде в сумме 490000 р., которые целесообразно распределять пропорционально занимаемым производственным площадям. *Во-вторых*, прочие общехозяйственные затраты, по которым можно применить традиционную базу в виде прямой заработной платы основного персонала. Сумма этих расходов будет равна 1080000 (1570000 - 490000). Расходы по аренде распределяются следующим образом: на долю продукта «А» придется 44 % этих расходов $[(1500 \cdot 100) / 3400]$, а на продукт «Б» – соответственно 56 %. На основе этих данных определяем арендную плату, приходящуюся на продукт «А»: 215600 р. $(490000 \cdot 0,44)$ и на продукт «Б»: 274400 р. $(490000 \cdot 0,56)$.

Другую часть общехозяйственных издержек (можно предположить, что это административно-управленческие расходы) распределим по вышеуказанной традиционной базе. В этом случае на долю продукта «А» придется 30 % $[(400000 \cdot 100) / 1350000]$, а на продукцию «Б» – 70 %. По этим долям определяем суммы административно-управленческих расходов, приходящихся на каждый вид продукции. По продукту «А» эта сумма составит 324000 р. $(1080000 \cdot 0,3)$, а по продукту «Б» – 756000 р.

Таким образом, совокупные косвенные расходы по продукту «А» равны сумме 539600 р. $(215600 + 32400)$. Они отражаются по дебету счета 26 и списываются проводкой: Д 20 «А» К 26 – 539600 р. Суммарные косвенные расходы по продукту «Б» равны 1003400 р. и списываются аналогичной записью: Д 20 «Б» К 26 – 1030400 р.

Полная себестоимость продукта «А» складывается из суммы прямых затрат по данному продукту плюс приходящаяся на их долю часть косвенных расходов: $1915000 + 539600 = 2454600$ р. По продукту «Б» полная себестоимость определяется: $4252000 + 1030400 = 5282400$ р. Допуская, что все затраты пошли на создание готовой продукции и незавершенного производства нет, на эти суммы делаем проводки:

Д 43 К 20 «А» – 2454600 р. – отражено поступление продукции «А» на склад готовой продукции по полной себестоимости;

Д 43 К 20 «Б» – 5282400 р. – отражено поступление продукции «Б» на склад готовой продукции по полной себестоимости.

При наличии данных о количестве продукции «А» и «Б» за рассматриваемый период можно определить себестоимость единицы каждого изделия. При этом следует учитывать одно весьма важное обстоятельство. Себестоимость единицы изделия (работ, услуг) изменяется при

изменении масштабов деятельности. При увеличении объемов производства себестоимость единицы уменьшается, а при падении – увеличивается.

Организация в праве выбрать вариант расчета себестоимости только по прямым затратам, в этом случае себестоимость представлена в сокращенном варианте, и общехозяйственные расходы списываются на финансовые результаты хозяйственной деятельности (счет 90 «Продажи»). Данный вариант обычно называют «Директ-костинг». Проблема распределения косвенных расходов в данном случае отпадает, и в бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

Д 43 К 20 «А» – 1915000 р. – отражено поступление продукции «А» на склад готовой продукции по сокращенной себестоимости;

Д 43 К 20 «Б» – 4252000 р. – отражено поступление продукции «Б» на склад готовой продукции по сокращенной себестоимости.

Д 90/2 К 26 – 1570000 р. – списаны общехозяйственные расходы.

Следующий пример показывает, каким образом использование метода «сокращенной себестоимости» может способствовать принятию решений по ликвидации (сохранению) вида деятельности (филиала), выпускаемой продукции. Предположим, что нефтедобывающая компания имеет три филиала. В табл. 2 представлены основные показатели, характеризующие результаты деятельности каждого из них. Постоянные расходы составляют 400000 р. и распределяются по филиалам пропорционально объемам реализации.

Таблица 2. Финансовые результаты деятельности филиалов, исчисленные по полным и сокращенным затратам

| Показатели (тыс. р.) | Сургутский | Стрежевской | Тюменский |
|--------------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Доход от реализации | 500 | 350 | 150 |
| Доля в доходе (в %) | 50 | 35 | 15 |
| Заработная плата основного персонала | 100 | 60 | 55 |
| Переменные накладные издержки | 100 | 40 | 39 |
| Валовая прибыль (нетто) | 300 | 250 | 56 |
| Постоянные расходы | 200 (400*0,5) | 140 (400*0,35) | 600 (400*0,15) |
| Прибыль (убыток) (брутто) | 100 | 110 | - 4 |

Если анализировать деятельность филиалов по прямым производственным затратам и соответственно по валовой прибыли – нетто, то все филиалы достаточно успешны и прибыльны. Однако при учете полных затрат и расчете прибыли с учетом постоянных издержек один из филиалов оказывается убыточным и общий финансовый результат равен 206000 р. (100000 + 110000 - 4000). Если принять решение по ликвидации «убыточного» Тюменского филиала, то компания потеряет часть прибыли и получит после такой акции 150000 р. прибыли, что на 56000 р. меньше предшествующей. Валовая прибыль по первым двум филиалам – 550000 р., из нее вычитаем постоянные издержки в 400000 р. и получаем 150000р. прибыли. Таким образом, мы видим, что опираясь на информацию по полным издержкам, можно принять ошибочное решение. Взвешенный подход к решению вопроса о судьбе Тюменского филиала обеспечивает принятие грамотного решения, снимает проблему социальной напряженности, которая могла бы возникнуть в случае закрытия данного филиала. Аналогичная ситуация может возникнуть и том случае, когда принимается решение об ассортименте выпускаемой продукции. Если ориентироваться на информацию по полной себестоимости единицы изделия, без учета объемов выпуска по каждому изделию, то можно принять неверное решение о снятии с производства «убыточной» продукции. В табл. 3 показано сопоставление расчета полных и частичных затрат.

Таблица 3. Сравнительный анализ двух подходов к исчислению затрат [1]

| Характеристика | Расчет полных затрат | Расчет частичных затрат |
|---------------------------------|--|--|
| Основная цель | Полное покрытие всех затрат и последующая оптимизация чистой прибыли (нетто) | Покрытие переменных затрат и последующая оптимизация прибыли брутто (маржинального дохода) |
| Область эффективного применения | Принятие долгосрочных управленческих и краткосрочных решений | Принятие краткосрочных управленческих решений |
| Контрольные функции | Обеспечивает контроль связей между производством | Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией в краткосрочном аспекте. Позволяет установить нижнюю границу цены |
| Точность и трудоемкость | Обеспечивает точный, но трудоемкий и сложный контроль | Обеспечивает оперативный контроль за счет подачи простой сигнальной информации |
| Сверхзадача | Ориентирует администрацию на получение наилучших результатов | Ориентирует администрацию на поиск оптимальных решений путем адаптации производственной программы к меняющимся условиям рынка |
| Временной горизонт | Является основой долгосрочной политики в сфере производства, материально-технического снабжения, создания запасов, перспективного планирования | Является инструментом текущего управления хозяйственной деятельности предприятия |

Таким образом, можно сделать вывод о целесообразности управленческого подхода при решении вопроса о выборе методики расчета себестоимости в организации. Вопрос о предпочтении того или иного варианта решается с учетом особенностей ведения бухгалтерского учета и задач, стоящих перед организацией.

По нашему мнению, значительный интерес представляет еще одно бухгалтерско-управленческое направление учета затрат, обеспечивающее сопоставление фактических и нормативных издержек. Речь идет о счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В отечественной практике он появился сравнительно недавно, с введением нового плана счетов в 2001 г. По названию счета трудно догадаться о его реальном предназначении. Реально данный счет используется для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной [2].

Практически счет 40 можно применять при выпуске готовой продукции и наличии в практической деятельности организации учета нормативной себестоимости продукции. Схематично использование данного счета можно представить следующим образом: по дебету отражается фактическая себестоимость, а по кредиту – нормативная. Таким образом, появляется возможность сопоставить фактические затраты с нормативными и выявить характер отклонения (превышение фактических издержек по сравнению с нормативными либо наоборот).

Опыт применения счета 40 в российской практике уже имеется. Рассмотрим более детально методику его применения. В течение отчетного периода информация по нормативным затратам выпущенной и оприходованной готовой продукции отражается проводкой: Д 43 К 40. По окончании отчетного месяца фактическая производственная себестоимость списывается проводкой: Д 40 К 20.

В конце месяца путем сравнения дебетового и кредитового оборотов по счету 40 определяется сумма отклонения фактической себестоимости от нормативной. В случае перерасхода делается запись по его списанию на финансовый результат: Д 90/2 К 40. Выявленная экономия отражается сторнированной проводкой; Д 90/2 К 40 – сторно. Напоминаем, что сторнированная запись означает, что сумма, указанная в проводке не прибавляется, а вычитается из дебета и кредита счетов, указанных в проводке.

Что касается нормативной себестоимости, отраженной на 43 счете («Готовая продукция»), то ее необходимо списать на счет «Продажи» следующим образом: Д 90/2 К 43. Следует выяснить, оказывает ли влияние на финансовый результат одновременное списание на счет 90 и фактической и нормативной себестоимости. Рассмотрим эту проблему на простом числовом примере. Предположим, по данным бухгалтерского учета фактическая производственная себестоимость за месяц составила 100000 р., а нормативная – 80000 р. Для этой информации необходимо сделать следующие бухгалтерские проводки:

Д 40 К 20 – 100000 р. – списана фактическая производственная себестоимость;

Д 43 К 40 – 80000 р. – отражена нормативная себестоимость;

Д 90/2 К 43 – 80000 р. – списана нормативная себестоимость;

Д 90/2 К 40 – 20000 р. – списано отклонение фактических затрат от нормативных (перерасход).

В бухгалтерском учете при определении финансового результата доход (выручка) сопоставляется с фактическим расходом (себестоимостью). В нашем примере на дебет счета 90 «Продажи» списаны две суммы: нормативная себестоимость и отклонение фактических издержек от нормативных. Если сложить эти суммы, то в результате получаем величину фактической производственной себестоимости. Вполне очевидно, что на финансовые результаты эта методика учета и списания затрат не оказывает никакого влияния.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что применение 40 счета позволяет получить дополнительную информацию для анализа результатов хозяйственной деятельности. Кроме этого, по нашему мнению, организация может детализировать данный счет по видам затрат или видам продукции. Вместе с тем, опыт практического использования 40 счета высвечивает и слабые стороны этой методики. Отмечается в частности такой факт: отразить реальную себестоимость реализованной продукции возможно только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если часть продукции остается на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от продажи могут оказаться некорректными [3].

Как нам представляется, особого внимания заслуживает методика учета отклонений фактических затрат от нормативных, предлагаемая В.А. Вахрушиной. Практически это вариант, обеспечивающий максимально возможное применение основной идеи системы «Стандарт-кост» в рамках российской системы ведения бухгалтерского учета. Для выявления и учета отклонений по использованным материалам предлагается использовать счет 16 «Отклонения в стоимости материалов», благо, что этот счет уже давно используется в отечественной практике. Отклонения по трудовым затратам предлагается отражать на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в сочетании со счетом 16. Учет отклонений по общепроизводственным расходам с разделением на постоянные и переменные – на счете 25 «Общепроизводственные расходы» (по дебету этого счета отражаются фактические затраты, а по кредиту – нормативные) и опять же в корреспонденции со счетом 16 [4].

Таким образом, на счете 16 накапливаются все отклонения, которые впоследствии списываются на счет «Основное производство», затем по цепочке на счет «Готовая продукция» и, в конечном счете, на счета финансовых результатов («Продажи», «Прибыли и убытки»). Безусловно данная схема далеко не проста в практической реализации, однако ее эффективность и надежность в обеспечении учета и анализа отклонений фактических издержек по сравнению с нормативными затратами достаточно велика.

И снова возникает проблема выбора. Сначала речь шла о том, какую себестоимость целесообразно исчислять: полную или сокращенную. Теперь же вопрос стоит об обоснованном выборе методики учета отклонений. На практике применяются оба варианта (с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» и вариант расширенного толкования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»). Каждый из них имеет право на существование. Оба варианта в определенной степени сближают управленческий и бухгалтерский учет, имеют свои преимущества и недостатки. Решение должно быть взвешенным, продуманным и отвечающим интересам организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Сафонова Л.И., Цветкова Е.Н. Бухгалтерский управленческий учет. – Томск: Изд-во Томского политехнического университета, 2007. – 126 с.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по его применению (в редакции Приказов Минфина РФ от 08. 11. 2010 № 142 н). – Новосибирск: Сиб. Унив. Изд-во, 2011. – 111 с.
3. Керимов В.Э., Петрище Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э. Методы управления качеством продукции: учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 108 с.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов, обучающихся по экономическим специальностям. – 4-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.

Поступила 21.01.2012 г.