

А.Ю. Соколов

**Управленческий
учет затрат:
целевой подход**



А. Ю. Соколов

**Управленческий учет затрат:
целевой подход**



**ИЗДАТЕЛЬСТВО
КАЗАНСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА
2007**

УДК 657
ББК 65.052/053:65.052.5
С 59

Научный редактор –
докт. эконом. наук, проф. **В.Б.Ивашкевич**

Рецензенты:
докт. эконом. наук, проф. **И.Р.Коновалова**,
докт. эконом. наук, проф. **А.Е.Шевелев**

Соколов А.Ю.
С 59 Управленческий учет затрат: целевой подход / А.Ю.Соколов. – Казань: Изд-во
Казанск. гос. ун-та, 2007. – 182 с.

ISBN 978-5-98180-483-0

В монографии подробно рассмотрены исторические аспекты развития системы управленческого учета затрат в России и за рубежом. Представлена концепция управленческого учета целевых затрат.

Особое внимание уделено вопросам отражения целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета. Приведена методика учета целевых затрат по рабочим местам их возникновения. Исследуются вопросы учета планирования и оптимизация затрат, соотносимых со временем производства продукции (метод ТВС). Проведен сравнительный анализ метода учета затрат по видам деятельности и альтернативного метода исследования динамики затрат ECD («explicit cost dynamics»). Представлены схемы распределения накладных затрат в рамках холдинга.

Предназначена для руководителей предприятий, финансовых менеджеров, руководителей отделов управленческого учета и контроллинга, главных бухгалтеров, профессиональных бухгалтеров и аудиторов, консультантов, студентов и преподавателей.

УДК 657
ББК 65.052/053:65.052.5

ISBN 978-5-98180-483-0

© Соколов А.Ю., 2007
© Казанский государственный
финансово-экономический институт, 2007

Введение

Проблемы учета, планирования и анализа затрат были актуальны для учетной науки и практики всегда. Вместе с тем рыночная система хозяйствования существенно меняет принципиальные основы формирования информации о затратах и требует изменения методов их учета, контроля и экономического анализа. В монографии представлена попытка рассмотреть учетно-аналитические аспекты этих основ применительно к новым условиям хозяйствования.

Подготовка информации для управления – это процесс подготовки детальной информации на основе данных учета, планирования и анализа для решения управленческих проблем. Это дифференцированный учет, представляющий собой совокупность приемов обработки информации с использованием концепции дифференцированных затрат, подготовка данных с использованием концепции альтернативных затрат и т.д. Необходимо отметить, что управленческий учет должен быть вовлечен в производственные процессы, с тем чтобы те работали в симбиозе. Другими словами, бухгалтеры-аналитики не должны ограничиваться деятельностью на допроизводственных (бюджетирование) и послепроизводственных (учет затрат, определение отклонений) стадиях.

Несмотря на то, что процессы интеграции элементов различных методов учета затрат были заметны и в XX веке, в последнее десятилетие данный процесс значительно усилился. В связи с этим остро встала проблема определения взаимосвязей между различными методами управленческого учета затрат. Так, информация может собираться в разрезе видов деятельности (метод ABC), потоков, создающих ценность продукта (метод VSC), узких мест или ограничений (метод ТА), заказов (позаказный метод), однородных секций (метод учета затрат по однородным секциям), стадий жизненного цикла (метод LCC) и т.д. Направлением совершенствования деятельности управленческой бухгалтерии может послужить и создание концепции целевого управленческого учета затрат, в основе которой лежит метод учета целевых затрат. Именно эта концепция, интегрирующая элементы многих методов управленческого учета затрат, рассмотрена в монографии.

В современном предприятии все его цели представляют собой средство реализации основной, или базовой, цели организации. Следовательно, система учета затрат должна быть ориентирована на предоставление информации, способствующей достижению целей организации. Для этого необходимо усовершенствовать существующую классификацию затрат, пересмотреть систему объектов управленческого учета затрат, разработать модели целевого учета затрат, представить новую схему отражения затрат на счетах управленческого учета.

Для предприятий, имеющих сложную структуру и формирующих сводную управленческую отчетность, а также использующих систему корпоративного бюджетирования, необходимо разрабатывать систему целевого корпоративного управленческого учета. Он призван увязать данные управленческих бухгалтерий всех дочерних и зависимых обществ воедино. В этом случае составляется сводная управленческая отчетность, представляющая собой систему показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты

в разрезе центров ответственности за требуемый период времени группы взаимосвязанных организаций.

Все эти изменения позволят разработать современную, гибкую, ориентированную на отклонения от целевых затрат, интегрированную и многовариантную систему управленческого учета.

ГЛАВА 1. ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

1.1. Исторические аспекты развития системы управленческого учета затрат в России и за рубежом

Особую роль в становлении системы управленческого учета затрат сыграли предприятия США. Нами выделены следующие этапы развития системы: формирование информации о затратах в спорадических отчетах (до 1870 г.); простой системный учет затрат (1870 – 1900 гг.); управленческий учет затрат с целью контроля за расходованием ресурсов (с использованием норм и нормативов) (1901 – 1950 гг.); управленческий учет затрат в целях принятия решений в рамках центров ответственности, в т.ч. с использованием данных калькуляционного учета (1951 – 1986 гг.); функциональный управленческий учет затрат (1987 – 1995 гг.), интегрированный управленческий учет затрат (с 1996 г.)

Так, в начале и в середине XIX века менеджеры ряда немногочисленных промышленных американских компаний в кризисные периоды своего развития составляли спорадические внутренние отчеты, содержащие информацию о затратах, в том числе и в разрезе выпускаемых продуктов.

Возникновению системного учета затрат в США способствовали текстильные компании, которые в 1870 – 1900 гг. [107], [101] стали уделять особое внимание контролю затрат и определению себестоимости производимой продукции. При этом следует отметить, что рассчитанные показатели себестоимости продукции не использовались в целях ценообразования. В сталелитейных компаниях материальные затраты и затраты на оплату труда стали «прослеживать» вплоть до конкретного заказа, что подразумевает применение элементов позаказного метода учета затрат. В 1871 году [114, с. 219] была создана Ассоциация производителей печей, которая к 1889 году сформировала общие подходы к исчислению затрат на производство печей, а к 1907 году разработала дополнительное руководство, включающее перечень рекомендованных счетов бухгалтерского учета и инструкцию по распределению затрат на оплату труда и накладных затрат.

В 1900 – 1910 гг. американские компании начинают постепенно использовать нормы и нормативы на расходимые ресурсы (времени, труда, материалов) и уже в середине XX века большинство промышленных предприятий внедрили элементы метода учета затрат «standard-costing» (метод SC). Этот период можно еще охарактеризовать и как начало тесного сотрудничества бухгалтеров-аналитиков с инженерами. До 1950 года информация, сформированная в системе калькулирования себестоимости продукции, не представляла особого интереса для бухгалтеров-аналитиков. Вместе с тем исследования, проведенные в 1960 г. С.А.Смитом и Дж. Д.Ашбуном, показали, что только 22 % компаний используют элементы метода учета прямых затрат (метода DC) и метода учета переменных затрат (метода VC) для составления внутренних отчетов. Таким образом, применение этих методов не было повсеместным, хотя идеи ведения учета затрат на базе сокращенной себестоимости были

популярны. В тот период большая часть предприятий на практике использовала систему учета полных затрат (АС).

В 1919 году в США создается ассоциация бухгалтеров по производственному учету (National Association of Cost Accountants, или NACA). В 1957 году вследствие расширения возможностей управленческого учета данная организация меняет свое название и становится национальной ассоциацией бухгалтеров (National Association of Accountants, или NAA). Это важный, на наш взгляд, этап в развитии системы управленческого учета США, поскольку он отражает изменения в ее структуре. В 1991 году NAA снова переименовывается в институт бухгалтеров по управленческому учету (Institute of Management Accountants, или IMA). Это переименование отражает новый этап развития управленческого учета в США – тесную связь учета с системами управления.

В 1987 г. Т.Джонсон и Р.Каплан критикуют традиционную американскую систему управленческого учета затрат, утверждая, что она развивалась без должным образом проработанной теории. Так возник метод учета затрат по видам деятельности (ABC-метод) (этап 1987 – 1995 гг.).

В 1980 – 1990 годы в США появляется система учета затрат на базе теории ограничения и т.д. и получают широкое распространение элементы известных японских методов: метода учета целевых затрат ТС и метода учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта LCC. Использование этих методов способствовало созданию с середины 90-х годов XX века интегрированных систем управленческого учета затрат. В табл. 1 представлены этапы формирования новых подходов в исследовании природы затрат и результатов деятельности американских предприятий, а также результаты исследований Г.Меткалфа, Е.Гарка, Дж.М.Фэлса, Дж.Л.Дора, С.Ф.Счлаттера, С.Рейтелла, С.Б.Никерсона, Г.Стэбаса, Дж.А.Бримсона и т.д.

Вместе с тем современные исследования американских ученых [126] позволяют сделать вывод о том, что отдельные компании внедряли элементы управленческого учета еще в XVII и XVIII веках. Так, торговая компания «Hudson's Bay Company» с 1670 г. использовала стандарты (плановое количество меха, которое необходимо продать, чтобы покрыть совокупные затраты), вела подробный учет запасов и применяла систему оперативного учета.

Системы управленческого учета США и Великобритании имеют некоторое сходство. Нами выделены следующие этапы развития системы управленческого учета затрат Великобритании: формирование информации о затратах в спорадических отчетах (до 1840 г.); простой системный учет затрат (1841–1900 гг.); управленческий учет затрат с целью контроля за расходованием ресурсов (1901–1940 гг.); управленческий учет затрат в рамках центров ответственности для целей принятия решений, в т.ч. с использованием информации о нормативных затратах (1941–1990 гг.); стратегический управленческий учет затрат на базе систем управления по видам деятельности (1991–2000 гг.); интегрированный управленческий учет затрат (с 2001 г.).

Великобритания в XVII и XVIII веках [104] имела более развитую экономическую инфраструктуру, чем США. Предприятия по добыче угля и по

производству продукции из хлопка, шерсти, железной руды уже в 1840-е годы использовали финансовые и нефинансовые измерители (вместе с тем разделения производственного и финансового учета не наблюдалось).

Таблица 1

Эволюция управленческого учета затрат на американских предприятиях¹

Год	Основоположники управленческого учета в США	Идеи, положенные в основу системы управленческого учета США
1885	Г.Меткалф	Разделение накладных затрат на переменные и постоянные составляющие. Исследование элементов позаказного метода учета затрат (описание системы «shop order», аккумулирующей прямые материальные, прямые трудовые и накладные затраты с целью их отнесения на заказ)
1887	Е.Гарк, Дж. М. Фэлс	Исследование связи между менеджментом и системой бухгалтерского учета. Впервые предложена концепция первичных затрат и способы их отражения на счетах бухгалтерского учета
1922	Дж. М. Кларк, Дж. П. Джордан, Г.Л.Харрис	Изучение природы и поведения затрат при изменении цены на рынке. Оценка потерь при продаже продукции. Использование информации о затратах для решения вопросов, связанных с выбором производства видов изделий. Покрытие затрат ценами через систему прогнозов
1924	Дж. Л. Дор	Определение точных затрат на единицу продукции для ценообразования и оценка производственной программы (внедрение в практику схем распределения накладных расходов). Определение путей снижения затрат. Оперативный контроль и измерение затрат через установление стандартов на затраты. Установление и развитие единства в методах учета затрат, используемых различными предприятиями данной отрасли
1927	С.Ф.Счаттер	Определение эффективности инвестиций капитала. Определение экономии и эффективности использования оборудования. Контроль качества
1933	С.Рейтелл	Существование контроля за накладными расходами. Совершенствование методов бюджетирования затрат. Администрирование. Внедрение системы внутренних отчетов по затратам
1954	С.Б.Никерсон	Функции управленческого учета. Определение прибыли организации и оценка запасов. Контроль запасов. Контроль затрат и бюджетирование. Разработка мероприятий по снижению затрат. Ценообразование. Использование различных группировок затрат для принятия управленческих решений, связанных с выбором альтернативных вариантов действий. Стимулирование работников организации
1971	Г.Стэбас	Предприятия первые попытки кардинального изменения концепции распределения косвенных затрат
1987 – 1988	Т.Джонсон, Р.С.Каплан, Р.Купер.	Исследование направлений развития американского управленческого учета с 1800 по 1980 г. Критика традиционной системы управленческого учета. Создание системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по видам деятельности (ABC- метод)
1988	С.Берлен Дж. А. Бримсон	Использование системы управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта – метод Life cycle costing (LCC)
1988 1989	С.Хиромото	Появление в Европе и США первых публикаций о японской системе учета целевых затрат (target costing)
1991	Дж. А. Бримсон	Создание метода бюджетирования по видам деятельности (ABB-метод)

В 1850-е годы бухгалтеры-аналитики вели детальный учет затрат в разрезе подразделений (центров прибыли), списывали часть накладных затрат в дебет счета «Прибыли и убытки» (как затраты периода), определяли средние затраты на продукт (информация использовалась в основном не для принятия управленческих решений, а для оценки эффективности использования ресур-

¹ Использовались исследования [107], [101], [126]

сов), формировали общие затраты, под которыми понималась сумма материальных, трудовых затрат, амортизации и процентов на собственный капитал. В 1860-е и 1870-е годы – применяли трансфертные цены для оценки продуктов подразделений, составляли управленческие отчеты, отражающие результаты анализа затрат и результатов с учетом инфляционных процессов, использовали данные производственного учета для принятия стратегических решений в области ценообразования. В 1919 г. было образовано общество бухгалтеров-специалистов по управленческому учету (CIMA – Chartered Institute of Management Accountants). До 40-х годов XX века система управленческого учета ориентировалась на контроль за расходом средств. После 1945 г. на английских предприятиях активно стал использоваться нормативный учет затрат. В 70-е годы XX века система управленческого учета расширяется за счет подготовки информации для принятия управленческих решений в области инвестиций (дисконтирование и прочие методы оценки эффективности вложений), создания информационных баз в рамках использования автоматизированных систем управления, использования нефинансовых измерителей в анализе и т.д. В 90-е годы XX века возникла необходимость в разработке стратегического управленческого учета. В XXI веке система управленческого учета тесно увязывается с системами управления: активами, информацией, интеллектуальным капиталом, качеством, а также с финансовым и стратегическим менеджментом. Таким образом, если на ранних этапах развития управленческого учета акцентировалось внимание на определении затрат и контроле за ними, то в настоящее время акцент делается на формировании в рамках использования интегрированных систем учета затрат стратегической информации, позволяющей принимать управленческие решения ориентируясь на систему ценностей потребителей.

Система бухгалтерского учета Великобритании оказала значительное влияние на развитие производственной бухгалтерии Австралии. Становлению данной бухгалтерии также способствовали идеи известного австралийского ученого Л.А.Шумера, члена австралийского института бухгалтеров-специалистов в области производственного учета (AICA), созданного в 1926 г. Л.А.Шумер в 30-е – 50-е годы XX века публикует работы, в которых поднимает такие проблемы, как использование плана счетов для различных типов бизнеса, внедрение метода учета затрат SC на промышленных предприятиях, определение целей ведения производственного учета (ценообразование, оценка запасов, контроль и измерение эффективности использования ресурсов), влияние амортизации на политику цен. В 1981 г. в Австралии официально появляется специальность бухгалтера по управленческому учету. В 1992 году в рамках ASCPA (Австралийское общество сертифицированных бухгалтеров-практиков) создается центр по подготовке специалистов по управленческому учету (MACOE), целью которого является формирование в Австралии современной концепции управленческого учета. В настоящий момент можно выделить следующие области деятельности австралийских специалистов по управленческому учету: стратегическое планирование, бюджетирование с целью контроля за затратами, денежными средствами и прочими ресурсами, система сбалан-

сированных показателей, бенчмаркинг, долгосрочное прогнозирование, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, в т.ч. ABC, метод учета переменных затрат, анализ рентабельности продукции и CVP-анализ, учет и анализ затрат по стадиям жизненного цикла продукта и учет целевых затрат.

Исследования в области развития производственного учета в Испании [121] показывают, что уже в XVIII веке (1760 – 1800) текстильные компании акцентировали внимание на распределении косвенных затрат между видами выпускаемой продукции (использовались фиксированные ставки распределения затрат между продуктами, разделенными на группы по уровню качества), проводили анализ затрат (определяли рентабельность продуктов, в т.ч. с целью сравнения с показателями рентабельности продуктов французских текстильных предприятий), определяли цены на основе затрат, разрабатывали прогнозы развития компании для акционеров и, что следует особо отметить, – вели нормативный учет затрат и составляли бюджеты. Кроме того, в этот период производственная бухгалтерия была обособлена от финансовой, что позволяло сделать вывод о существовании сложной комбинационной системы бухгалтерского учета. В 1840-е годы на испанских предприятиях [119] по производству табака бухгалтерия подразделялась на офисную во главе с главным бухгалтером и заводскую, находящуюся в сфере ответственности руководителей подразделений. В задачи офисной бухгалтерии входила проверка заводской бухгалтерии, в рамках которой открывались счета по каждому из видов производимого продукта и осуществлялся контроль за использованием материальных ресурсов на стадиях производства. В частности, руководители подразделений представляли в офисную бухгалтерию информацию о движении материалов с центрального склада до конкретных рабочих мест. В 1890-е годы система производственного учета была полностью интегрирована в общую бухгалтерию, на предприятиях стали ежемесячно составлять отчеты по затратам, что вызвало необходимость в отражении незавершенного производства на счете «Основное производство», совершенствовались базы распределения накладных затрат (например, вместо прямых затрат на оплату труда стали применять годовые средневзвешенные расчетные материальные затраты, что обеспечило решение проблемы влияния цены материалов на результаты распределения накладных затрат и, следовательно, на цену продукта), данные о себестоимости продукта стали использовать для принятия управленческих решений в области ассортимента продукции.

В Германии после Второй Мировой Войны Х.Г.Плаут разрабатывает метод GPK (Grenzplankostenrechnung), использующий в определенной мере элементы нормативного учета SC, маржинального учета и метода учета затрат по видам деятельности (ABC). Впоследствии широко распространенный в англосаксонских странах, метод ABC в Германии получил название Prozesskostenrechnung, или метод PK. Первая книга, системно описывающая метод GPK, который и в настоящее время успешно применяется на немецких промышленных предприятиях, производящих сложные продукты, требующие наличия множества повторяющихся операций, написана В.Килгером в 1961 г. [125]. Характерной особенностью метода GPK является также определение

маржинальной прибыли по каждому покупателю. Процедура разнесения затрат на амортизационные отчисления между покупателями осуществляется в процессе трансформации затрат, приходящихся на продукт (амортизация распределяется между продуктами), в затраты на покупателя. По нашему мнению, такая методика представляет интерес для отечественных промышленных предприятий. Маржинальный учет затрат доминирует в Германии и сегодня: 49% малых, 65 % средних и 61 % крупных компаний [120] применяют этот подход.

В 90-х годах XX века в Германии традиционные подходы к ведению управленческого учета подверглись некоторой критике: отмечались сложность традиционной немецкой системы учета и планирования затрат, слабая ориентация на рынок управленческой бухгалтерии, недостаток внимания к косвенным затратам и т.д. Кроме того, акцент на управление затратами на стадиях проектирования и создания продукта несколько снизил значение контрольных функций производственного учета. В настоящее время в Германии, как и в большинстве Европейских стран, ведется дискуссия об использовании интегрированных систем с элементами ABC, LCC (учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта), TC (учет целевых затрат) и т.д. Так, одним из новых направлений развития немецкого управленческого учета сегодня можно назвать внедрение системы учета потребления ресурсов RCA (Resource Consumption Accounting). Эта система включает в себя метод GPK, элементы метода учета затрат по видам деятельности, метод замещения затрат (при расчете амортизации), калькулирование себестоимости с использованием нормативных ставок, подходы, позволяющие осуществлять расчеты в рамках системы управления производственными мощностями. В рамках этой системы акцент делается на взаимоотношениях между основными и вспомогательными подразделениями, затратами на производимые продукты и общими постоянными затратами. Центры затрат (подразделения) разбиваются на так называемые ресурсные пулы затрат (например, электроэнергия, амортизация, затраты на обслуживание оборудования), в рамках которых формируется информация о переменных и постоянных затратах, первичных и вторичных затратах, времени работы персонала и т.д., что способствует организации жесткого контроля за использованием ресурсов. Постоянные затраты ресурсного пула распределяются между конечными объектами учета затрат на основе плановых показателей объемов деятельности.

По результатам исследования выделим основные этапы развития системы управленческого учета затрат Германии: простой системный учет затрат (до 1900 г.); управленческий учет затрат с целью контроля за расходованием ресурсов (1901–1950); управленческий учет затрат в рамках центров ответственности для целей принятия решений, в т.ч. с использованием информации о нормативных затратах и видах деятельности (1950 – 2000); интегрированный управленческий учет затрат (с 2001 г.).

Проследивая историю развития французской управленческой бухгалтерии, мы выделили наиболее яркие ее этапы: простой системный учет затрат (до 1900 г.); управленческий учет затрат с целью контроля за расходованием ресурсов (1901-конец 30-х годов XX века); учет и анализ нормативных затрат,

или система аналитического учета (40-е годы XX века – конец XX века); управленческий учет (конец XX века); интегрированный управленческий учет затрат (с 2001 г.). В табл. 2 представлены идеи Г.Бахтена, Л.Грауха, которые легли в основу становления концепции управленческой бухгалтерии на французских предприятиях. В частности, в период с 1929 по 1937 годы происходит отделение системы управленческого учета, акцентирующей внимание на процессах создания ценности предприятия, от системы финансового учета, обращающей больше внимания на имущественное положение организации, совершенствование системы анализа затрат, разработка общих для французских предприятий подходов к учету затрат, частичное государственное регулирование управленческого учета [117]. В период с 1937 г. по 90-е годы появляются новые подходы к взаимодействию систем управленческого и финансового учета, выражающиеся в применении зеркальных счетов, в 60-е годы XX века осуществляется переход с метода учета полных затрат на метод учета переменных затрат, применяются методы расчета цен с использованием подхода «Сумма полных затрат и затрат в виде процентов на капитал, риски и т.д. плюс норма прибыли».

Таблица 2

Эволюция управленческого учета затрат на французских предприятиях²

Год	Основоположники управленческого учета*	Идеи, положенные в основу системы управленческого учета во Франции
1	2	3
1886 – 1924	Этап развития системы производственного учета на французских предприятиях	Используется простая схема калькулирования себестоимости продукции. Накладные затраты распределяются между продуктами пропорционально прямым затратам или прямым затратам на оплату труда с использованием простых ставок (соотношение совокупных накладных затрат предприятия и прямых затрат). На предприятиях военно-промышленного комплекса проходят апробацию элементы метода <i>учета затрат по однородным секциям</i> , который будет повсеместно использоваться с 1927 года.
1922	Г.Бахтен (Buxton Going)	Предлагается вести учет затрат в разрезе <i>мастерских-секций</i> .
1924	Л.Граух (Graux, L.)	Исследуется взаимосвязь инженерных служб и системы бухгалтерского учета, и возникает необходимость в формировании в рамках системы учета затрат <i>более точной информации</i> (по аналогии с детальной информацией, формируемой в инженерных службах). Предприятие разбивается на определенные сегменты, в т.ч. работа служащих разделяется на определенные задачи.
1927	Комиссия CGOST (позднее названная CEGOS), Е.Римэйло (E.Rimailho)	Начало процесса создания единой, или общей, системы производственного учета и анализа (в т.ч. метода <i>учета и анализа затрат по однородным секциям</i>). Накладные затраты распределяются между продуктами с использованием <i>секционных ставок</i> (соотношение накладных затрат <i>однородной</i> , или <i>гомогенной, секции</i> и объема деятельности <i>секции</i> , выраженного в трудо-часах или в показателях времени работы основных рабочих).

² Использовались исследования [117],[118]

1	2	3
1926	Х.Блайрон	Предлагается в системе учета выделять следующие группы затрат: производственные затраты, затраты на обслуживание, общие накладные затраты и затраты на продажу. Предлагается выделить группу счетов, на которых отражаются затраты, подлежащие распределению (затраты на оплату труда, общие накладные затраты и т.д.), и группу счетов, на которых отражаются затраты на конкретный продукт.
1944	Бельгийский национальный комитет по науке (в области управления) (BNCSM)	Предлагается интегрированная система, состоящая из блоков финансового и промышленного учета (с акцентом на промышленный учет). Подчеркивается важность использования <i>общих</i> для бельгийских промышленных компаний базовых принципов учета и калькулирования затрат (используется <i>система учета полных затрат</i>). Функции, связанные с определением себестоимости продукции, возлагаются не на производственные подразделения, а на бухгалтерию. Таблицы распределения косвенных затрат интегрированы в общую систему бухгалтерского учета (вся информация, необходимая для распределения затрат, генерируется в системе бухгалтерского учета).
1944	Фламандская ассоциация инженеров	Предлагается интегрированная система, состоящая из блоков финансового и промышленного учета (с акцентом на финансовый учет).
1964	Национальная коллегия бухгалтеров Бельгии (NCAB)	Разделение финансового и промышленного учета в 60-е годы XX века (под влиянием французской модели бухгалтерского учета)

* А также организации, повлиявшие на развитие управленческого учета

В частности, Х.Готфрэд [102] еще в 1864 г. писал о необходимости использования информации о прямых и косвенных затратах для целей управления предприятием и предлагал учитывать затраты в разрезе компонентов или частей выпускаемого продукта. Уже в 20-е годы бельгийские ученые предлагали использовать группу производственных калькуляционных и собирательно-распределительных счетов. Этапы развития бельгийской и французской систем управленческого учета совпадают.

В Португалии можно выделить следующие исторические периоды развития системы управленческого учета затрат: коммерческий учет (впервые о существовании управленческой и финансовой бухгалтерий было упомянуто в 1893 году в работах Л.М.Сантоса, название «коммерческий учет» продержалось до первой декады XX века); упрощенная система промышленного учета (до 1930 г.), промышленный учет (до 1970-х годов), аналитический учет затрат (до 1990-х годов), управленческий учет (текущий период) [97]. В табл. 4 представлены идеи Л.М.Сантоса, Р.Дория, С.К.Порто, Ф.К.Диаса, Д.Сильва, Дж.Е.Перейро, П.Кайдо, которые легли в основу становления концепции управленческого учета затрат на португальских предприятиях.

В частности, уже в 1893 г. учеными исследуются методы калькуляции себестоимости продукции, а в 1914 году применяется известная нам сегодня группа производственных счетов затрат. В 1938 году исследуется система управленческих отчетов, создаваемых на предприятиях, с целью ее совершенствования. В 1954 г. предлагается сравнительный анализ видов и типов управленческих решений, принимаемых на основе информации,

формируемой в финансовой и управленческой бухгалтериях, а в 1976 г. рассматривается концепция системы аналитического учета.

Эволюция управленческого учета затрат на канадских предприятиях, а также идеи И.Маклюуда, Р.Смайлза, Ф.Гейтса, Дж. Макнайта, Дж. Дирдэна, Дж. Барклей, А.Эббота, которые легли в основу становления данной концепции, представлены в табл. 5. В частности, в Канаде [122] в 1911 году ассоциацией DACA (Dominion Association of Chartered Accountants, создана в 1910 г.) был опубликован Устав бухгалтеров, где впервые встречается упоминание об управленческом учете.

В 1920 году было создано Канадское общество бухгалтеров по производственному учету (CSCA), которое в период с 1922 по 1926 гг. являлось аффилированным лицом американской Национальной ассоциации бухгалтеров по производственному учету (NACA). В 1920-е и 1930-е годы на канадских предприятиях активно используются методы SC и маржинальный учет, однако доминирующая роль финансового учета становится сдерживающим фактором развития управленческой бухгалтерии.

Таблица 4
Эволюция управленческого учета затрат на португальских предприятиях⁴

Год	Основоположники управленческого учета	Идеи, положенные в основу системы управленческого учета Португалии
1	2	3
1893	Л.М.Сантос	Предлагается выделение коммерческой бухгалтерии (название системы управленческого учета на данном этапе развития) из общей бухгалтерии. Описывается метод учета полных затрат (полные затраты включают административные затраты). Исследуются методы калькуляции себестоимости продукции.
1914	Р.Дория	Рассматривается концепция упрощенной системы промышленного учета (название системы управленческого учета на данном этапе развития). Исследуется применение следующих счетов: «Материалы», «Затраты на оплату труда», «Продукция в процессе производства», «Производственные затраты», «Общие затраты», «Произведенная продукция» и т.д. Предлагается использовать метод усреднения стоимости при списании материалов в производство. Рассматриваются операции по отнесению затрат на оплату труда на продукт с использованием специальных листов начисления заработка, в которых отражается количество часов, потраченных работниками в процессе производства продукта.
1932	С.К.Порто	Рассматривается концепция системы промышленного учета (название системы управленческого учета на данном этапе развития). Исследуется система ценообразования на основе затрат. Рассматривается схема распределения накладных затрат, учет которых ведется в разрезе подразделений. В качестве баз распределения предлагается использовать машино-часы, затраты на оплату труда, прямые затраты, прямые затраты на материалы и т.д.
1938	Ф.К.Диас	Предлагается классификация производственных процессов в зависимости от их природы (простые и сложные), в зависимости от производимых продуктов (процесс производства серии продуктов, процесс производства единичных продуктов и т.д.), в зависимости от требований к производству продуктов и т.д. Исследуются попроцессный и позаказный методы учета затрат. Рассматриваются вопросы создания внутренних отчетов. Предлагается классификация накладных затрат: общие, общие производственные и производственные.

⁴ Использовались исследования [97]

1	2	3
1954	Д.Сильва	Рассматриваются предпосылки применения в Португалии концепции системы аналитического учета (название системы управленческого учета на данном этапе развития). Предлагается разделение центров ответственности по административному, топографическому и функциональному признакам. Исследуются метод «Стандарт-костинг» и системы бюджетирования. Предлагается сравнительный анализ видов и типов управленческих решений, принимаемых на основе информации, формируемой в финансовой и управленческой бухгалтериях.
1976	Дж. Е. Перейро	Рассматривается концепция системы аналитического учета (название системы управленческого учета на данном этапе развития). Исследуются достоинства и недостатки метода учета полных затрат и метода учета затрат на базе сокращенной себестоимости. Поднимаются проблемы взаимосвязи финансовой и управленческих бухгалтерий. Рассматривается анализ отклонений в рамках использования системы «Стандарт-костинг».
2001	С.Перейро, С.Франко	Исследуются проблемы, возникающие в процессе формирования в рамках управленческого учета информации для принятия управленческих решений. Рассматривается система бюджетного контроля.
2002	П.Кайдо	Исследуется весь круг современных проблем в системе управленческого учета затрат, в т.ч. отражение затрат на счетах управленческого учета, количественные методы в системе управленческого учета, стандартизация в системе управленческого учета.

Таблица 5

Эволюция управленческого учета затрат на канадских предприятиях⁵

Год	Основоположники управленческого учета в Канаде, организации и документы, повлиявшие на его развитие	Идеи, положенные в основу системы управленческого учета в Канаде
1	2	3
1911	Ассоциация DACA (Dominion Association of Chartered Accountants)	Публикуется устав бухгалтеров, в котором упоминается об управленческом учете (системе учета для внутренних нужд).
1926	Канадское общество бухгалтеров по производственному учету (CSCA)	Создается журнал «Затраты и управление» (публикуются статьи под контролем общества бухгалтеров по управленческому учету). Производственный учет интегрирован в общую бухгалтерию.
1927	I.McLeod	Предлагается рассматривать систему промышленного учета затрат как отдельную область научного познания.
1939	R.G.H.Smails	Критика интеграционных процессов производственного и финансового учета.
1947	F.E.Gates	Исследуется система производственного учета в период Второй мировой войны: акцент делается в большей степени на формировании информации о полных затратах, чем на определении эффективности расходования ресурсов и на жестком контроле затрат; интеграция бухгалтерских записей по учету затрат с записями финансовой бухгалтерии рассматривается как наиболее рациональный способ ведения бухгалтерского учета.
1950	J.G.McKnight	Описывается использование метода нормативного учета SC не как составной части общей бухгалтерии, а как автономного подхода (бухгалтерские записи в рамках SC отделены от записей финансовой бухгалтерии).

⁵ Использовались исследования [122]

1	2	3
1957	J. B. Bower	Объявляется о появлении <i>комплексной системы управленческого учета</i> .
1968	J. Dearden	Исследуется проблема организации учета затрат с использованием систем автоматизированного управления. Предлагается переориентировать традиционную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на расчет и анализ различных групп затрат, информация о динамике которых позволит усовершенствовать систему управления организацией.
1977	J. W. Buckley	Управленческий учет рассматривается как непрерывно подстраиваемая под нужды менеджеров <i>эмпирическая система</i> , для которой неприемлема регламентация.
1986–1988	Исследования американских специалистов по управленческому учету (R. S. Kaplan, H. T. Johnson и т.д.)	Критика традиционной системы управленческого учета. Доказывается нецелесообразность интеграции информационной системы, ориентированной на принятие управленческих решений, с системой, формирующей информацию для внешних пользователей. Возникновение АВС-ориентированных подходов.
1988	A. Abbott	Исследуется история развития канадской системы управленческого учета, и делается вывод (отличный от выводов других исследователей), что управленческую бухгалтерию следует рассматривать как самостоятельную уже с 1926 года.

Вместе с тем производственный учет становится эффективным инструментом сбора информации в инфляционной экономике в конце 1940-х, в 1960-х и 1970-х годах, поскольку управленческие решения в эти периоды принимаются не на основе исторической оценки активов, а с использованием методов замещения затрат. В 1950-е годы появляются предпосылки разделения управленческого и финансового учета. Однако в целом в период с 1926 по 1986 гг. доминирующее положение в Канаде занимает финансовая бухгалтерия. При этом выделяется три вида субординации, или подчинения, управленческого учета правилам финансовой бухгалтерии: техническая, организационная и профессиональная. После 1986 г. управленческая бухгалтерия из вторичной и даже в некотором смысле изоляционной (специалисты по управленческому учету, занимающиеся учетом, планированием и контролем затрат, долгое время входили в состав общей бухгалтерии, но не имели необходимого влияния на процессы формирования информации для принятия управленческих решений) превращается в паритетную по уровню значимости. В конце 80-х – начале 90-х гг. под управленческим учетом стали понимать систему сбора ценной с точки зрения *стратегии* развития предприятия финансовой и нефинансовой информации. По сути это означает, что канадский управленческий учет вступил в новую фазу своего развития – из традиционного трансформировался в стратегический.

Вместе с тем зачастую в западных компаниях на практике не уделялось должного внимания проблеме совершенствования системы учета затрат вплоть до начала 90-х годов XX века. Проведенный анализ особенностей этого учета на европейских предприятиях [42] показал, что на некоторых из них себестоимость продукции определялась прогрессивным методом (методом прибавления) как сумма материальных затрат и наценки, включающей в себя все остальные затраты, учет которых велся котловым способом.

В Японии в послевоенные годы и до 60-х годов XX века одним из основных методов управленческого учета затрат рассматривался нормативный метод учета затрат SC. Он был призван повысить эффективность использования ресурсов в японских компаниях. В период с 1960 по 1973 гг. [123] в Японии стал активно применяться метод VC, способствующий созданию информационной базы для принятия управленческих решений в условиях роста объемов производства и снижения себестоимости единицы продукции. С 1973 по 1991 гг. период экспансии и роста объемов производства сменился периодом стагнации, что отразилось на системе управленческого учета, основной целью которой вновь становится рост эффективности использования ресурсов. После периода с 1991 по 1995 гг., когда японская экономика переживала спад, многие компании внедрили ABC-метод в сочетании с элементами системы JIT. Основными направлениями дальнейшего развития японской системы управленческого учета затрат являются: использование современных автоматизированных систем учета затрат, применение традиционных методов учета затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта (LCC) и целевого учета затрат (TC) в сочетании с функциональным подходом к учету затрат.

Современная японская система управления затратами представлена на рис. 1:

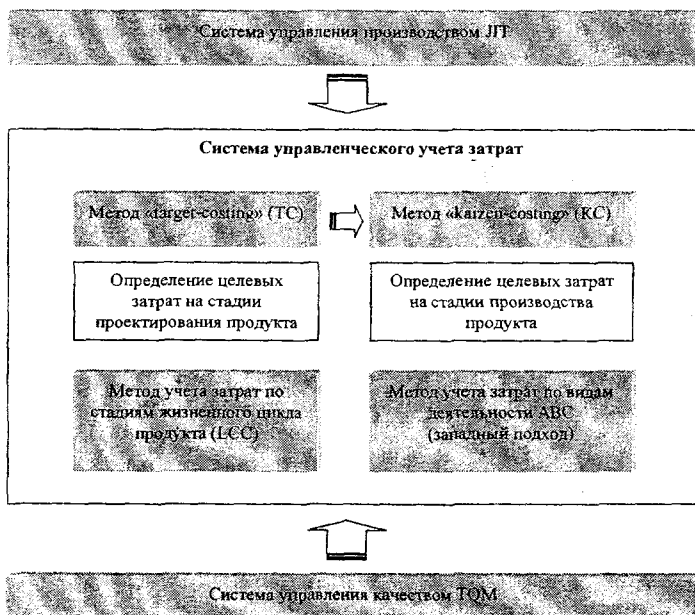


Рис. 1. Современная система управленческого учета затрат, используемая на японских предприятиях

Сегодня остро стоит проблема унификации национальных стандартов по управленческому учету. В таблице 6 представлен сравнительный анализ систем

управленческого учета США и Германии (на основе исследований: [116], [120], [125]). В частности, особенностями системы управленческого учета США являются: недостаток критического восприятия новых подходов, менее независимая от GAAP система учета, отсутствие видения будущей системы управленческого учета XXI века вследствие недостаточного изучения проблем интеграции старых и новых подходов, акцент на метод ABC. Особенности системы управленческого учета Германии: детализация информации, критический взгляд на новые подходы, равное положение бухгалтеров-аналитиков и бухгалтеров, ведущих финансовый учет, акцент на маржинальный учет.

Следует отметить, что, согласно положению по управленческому учету международной федерации бухгалтеров IFAC (создана в 1977 году, объединяет 2,5 млн. бухгалтеров из 120 стран), которое носит название «Концепция управленческого учета» (1998 г.), существуют четыре стадии развития системы управленческого учета: формирование информации о затратах и финансовый контроль при помощи используемых систем бюджетирования и методов производственного учета (до 1950 г.); управленческий анализ для принятия решений и система учета затрат и результатов по центрам ответственности (до 1965 г.); анализ бизнес-процессов, сокращение потерь и использование управленческих технологий (до 1985 г.); эффективное использование ресурсов путем создания продукции и выполнения услуг, представляющих ценность для потребителей (создание ценности) (до 1995 г.).

Т а б л и ц а 6

Управленческий учет затрат в Германии и США:
сравнительная характеристика

Отличия	Германия	США
1	2	3
Система управления затратами	Используется более сложная система управления затратами – три уровня планирования и контроля : стратегический, тактический и операционный.	В большинстве компаний отсутствуют три уровня планирования и контроля. В тех компаниях, где 3 уровня выделяют, отсутствует их интеграция.
Распределение административных затрат	Административные затраты и затраты на продажу распределяются между продуктами.	Административные затраты и затраты на продажу в компаниях, в т.ч. применяющих элементы ABC метода, не распределяются между продуктами.
Бюджетирование	Использование Z-бюджетов. Планирование переменных и постоянных, прямых – косвенных , а также первичных и вторичных затрат.	Не формализован процесс.
Ставки распределения накладных затрат	Используется метод итераций для расчета ставок распределения накладных затрат. Фактические ставки распределения накладных затрат рассчитываются ежемесячно и сравниваются с плановыми.	Используется двухэтапное распределение накладных затрат. Фактические ставки распределения накладных затрат, как правило, не рассчитываются.

1	2	3
Метод оценки ресурсов	Широко распространен метод замещения затрат.	Большинство компаний отказывается использовать метод замещения затрат.
Аналитический учет затрат	Множество разрезов учета затрат: продукты, территории, покупатели. Многоступенчатая форма определения маржинальной прибыли.	Менее детальный учет затрат.
Система учета затрат	Маржинальный учет: акцент на создание центров ответственности (центров затрат); доминирование группировки «переменные – постоянные» затраты; принятие краткосрочных решений.	Метод ABC; управление агрегированными затратами, собранными по видам деятельности; управление носителями затрат; определение процессов, не добавляющих ценности; принятие долгосрочных решений.

Рассмотрим исторические аспекты развития управленческого учета затрат в России. Мы предлагаем выделять следующие этапы развития этой системы: простой системный учет затрат (до 1915 г.); создание комплексной системы учета, планирования и анализа затрат (1915 – 1930); жестко регламентированная система учета, планирования и анализа затрат (на базе использования позаказного и попроцессного методов учета затрат) (1931 – 1970); регламентированная и трансцендентальная системы учета, планирования и анализа затрат (1971 – 1986); система учета, планирования и анализа затрат в рамках хозрасчета (1987 – 1992); паритетная система управленческого учета затрат (1993 – 2000); интегрированный управленческий учет затрат (с 2001 г.).

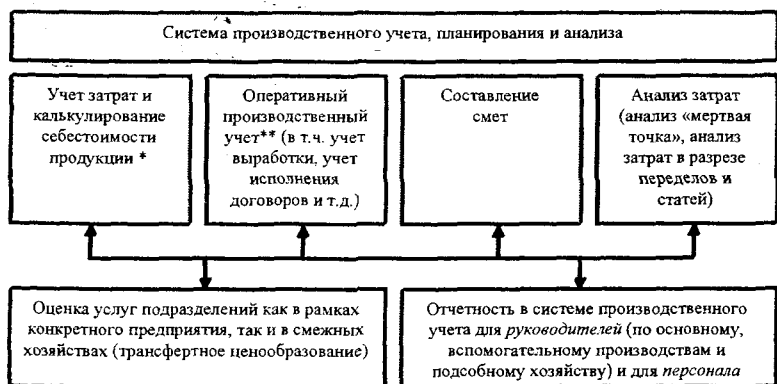
Первый этап характеризуется использованием простых подходов в системе учета и планирования затрат. Однако уже в конце XIX века (1891 г.) в российском бухгалтерском учете применялась группировка постоянных и колеблющихся (переменных) затрат [40, с.262] или постоянных и прогрессивных (переменных) [29, с. 108]. В 1902 году поднимался вопрос о ведении бюджетного учета [45, с. 66] и, следовательно, об учете «фактов, которые еще не наступили». Другими словами, подразумевалось, что в круг обязанностей бухгалтеров может входить и расчет будущих фактов хозяйственной деятельности (планирование или бюджетирование) в том случае, если существует большая вероятность их наступления. Поднимались также вопросы об отнесении цеховых и общефабричных затрат на уменьшение выручки предприятия и предлагались различные показатели, способствующие составлению бюджетов и проведению сравнительного анализа затрат [30, с. 92–93]. В частности, в каждом из подразделений рассчитывались так называемые нормы косвенных расходов (соотношение косвенных затрат и прямых затрат на оплату труда). Более того, в 1902 г. на некоторых предприятиях в целях анализа составлялись сокращенные калькуляции в части затрат на рабочую силу, материалов и топлива [34, с. 130].

На втором этапе сформировалась комплексная система учета, планирования и анализа затрат. Мы предполагаем, что основы существующей

системы ведения учета затрат в России были заложены именно в тот период: учет затрат вспомогательных производств, учет полуфабрикатов, учет и распределение накладных затрат на мультибазисной основе (с выделением множества баз распределения), учет затрат в комплексных производствах (оценка попутной продукции по плановой стоимости), организация системы контроля затрат, расчет переменных (в т.ч. дегрессивных или прогрессивных) и постоянных затрат, оценка НЗП либо при помощи калькуляции по переходам, либо путем расчета соответствующей скидки с цены фабриката и т.д. При этом затраты вспомогательных производств рассматривались или как дегрессивные, или прогрессивные.

Нами составлена элементная схема управленческого учета затрат, использовавшаяся российскими предприятиями в 1920 – 1930 гг. Данная схема представлена на рис. 2.

На становление отечественной системы производственного учета оказали влияние переводные труды швейцарца И.Ф.Шера В частности, в 1925 г. И.Ф.Шер определил счета производственной бухгалтерии – счета сырья и материалов, основных средств, амортизации, производственных затрат, затрат по сбыту [67, с. 42–43]. Калькуляцию себестоимости продукта, не приведенную в органическую связь с капиталом, прибылью и убытком, т.е. рассчитанную вне бухгалтерии, он считал ложной. При этом производственная бухгалтерия является частью фабричной. Вариант двухэтапного распределения управленческих затрат (между подразделениями и затем между продуктами) активно применялся на российских предприятиях уже в 20-е годы XX века [5, с. 301].



* в т.ч. сметный учет затрат, учет затрат в комплексных производствах (выпуск попутной продукции).

** *Оперативный учет* – вид учета, целью которого является формирование информации для руководства предприятия об отдельных фактах хозяйственной деятельности.

Рис. 2. Производственный учет, планирование и анализ в России в первой четверти XX века (1920 – 1930 гг.)

Следует особо отметить, что уже в 20-е годы XX века применялись элементы трансфертного ценообразования, т.е. полуфабрикаты при передаче из

цеха в цех могли оцениваться по сметным, рыночным и пропорциональным (постоянные затраты учитываются отдельно и списываются только на конечный продукт) ценам [5, с. 353]. Использование пропорциональной цены, по сути, означает передачу полуфабрикатов из цеха в цех по переменным затратам.

В 1926 г. П.Павловым были подняты проблемы оценки услуг в рамках сложных хозяйств. Под сложным хозяйством он понимал совокупность филиалов, отделений, агентств, магазинов, предприятий, находящихся на хозрасчете и имеющих «законченное счетоводство» [36, с. 174]. Он критиковал использование рыночных трансфертных цен и предлагал оценивать услуги по фактической себестоимости (с обязательным покрытием управленческих затрат, т.е. затрат главной конторы).

По накладным затратам выделялись два метода: разложение накладных затрат по переделам (процессам) или распределение затрат непосредственно между готовыми продуктами без учета структуры переделов.

Проблемные вопросы возникали и в отношении оперативного учета, который в тот период претерпевал некоторые изменения (переход с книжной системы учета на карточную). Так, в сообществе бухгалтеров ставился вопрос о передаче оперативного учета бухгалтерии, но некоторые специалисты [56, с. 10] критиковали эти идеи, опасаясь, что оперативный учет будет «уничтожен» бухгалтерским. Система оперативного учета, разработанная в 20-е годы XX века, представлена на рис. 3.

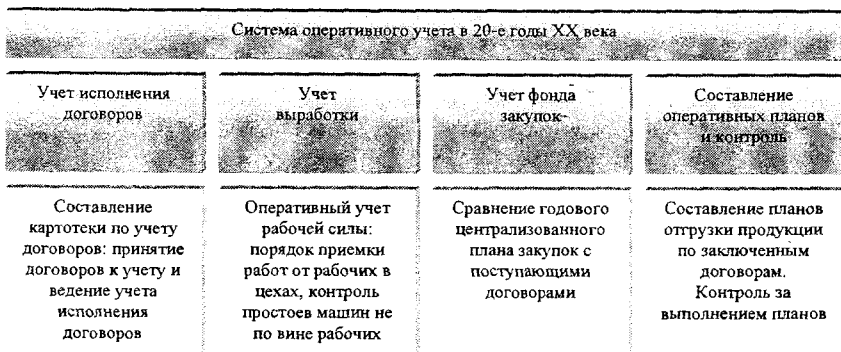


Рис. 3. Система отечественного оперативного учета в 20-е годы XX века

В 20-е годы XX века к функциям управленческой бухгалтерии можно было отнести и составление отчетности для персонала предприятия, в том числе рабочих. Директивы правительства предписывали осведомлять персонал о деятельности предприятия. В результате счетные работники предлагали целый ряд форм отчетов, среди которых можно выделить упрощенный баланс, отчеты о себестоимости выпущенной продукции, отчеты о выполнении мероприятий по снижению затрат и т.д. [47, с. 52]. На страницах печати появились

статьи, посвященные составлению нормативных балансов промышленных предприятий, составлению суббалансов (например, суббаланса производства).

В 1925 году Е. Вознесенский [7, с. 370] предложил термин «сметный учет производства», или учет затрат, в рамках которого организуется жесткий контроль затрат путем составления сметных калькуляций (калькуляций по нормам). Им также была предложена схема отражения нормативных затрат на счетах бухгалтерского учета, в частности, предложен счет «Выпуск готовых изделий» (в настоящее время используется аналогичная схема со счетом «Выпуск продукции (работ, услуг)»). Составлением же самих смет на предприятиях занимались специальные отделы еще в конце XIX века.

Вместе с тем именно в данном периоде остро встала проблема определения роли калькуляции в системе управления. Велась полемика о том, кто должен рассчитывать калькуляцию. Многие известные специалисты [19, с. 16] считали, что контроль исчисления себестоимости продукции возможен только путем интеграции калькуляционных процедур в систему бухгалтерского учета. В частности, система производственного учета (1926 г.) была призвана осуществлять контроль за производственными процессами, рассчитывать калькуляции, проводить анализ себестоимости продуктов, в том числе в разрезе переделов, и использовать статистические методы сбора информации. Широкое распространение получает метод расчета «мертвой точки» (точки безубыточности). Сама калькуляция себестоимости продукции рассматривалась как ключевой источник предоставления информации руководству о производственной деятельности предприятия. Результаты калькулирования себестоимости продукции использовались при принятии управленческих решений. Поэтому период 1926-1929 гг. характеризуется выработкой общих принципов калькулирования себестоимости продукции: калькуляция в первую очередь предназначена для руководителей, она должна быть увязана с бухгалтерским учетом, калькуляции должны быть достоверны и сравнимы по отраслям промышленности [6, с. 408]. В этот период начинают активно использовать статистические методы, в том числе корреляционный. В частности, по результатам определения тесноты связи между средней производственной зарплатой и производительностью труда делались выводы о характере затрат на оплату труда, о доминировании той или иной формы оплаты труда и т.д. Появляется понятие «учет исполнения плана» (1929 г.), предлагаются два метода учета исполнения плана, которые используются бухгалтерией: аналитический (сравнение фактических и плановых калькуляций) и балансовый (отклонения от сметы определяются на счете «Основное производство») путем сравнения фактических затрат с ресурсами, переоцененными по сметно-плановым ценам), а также теоретически рассматривается возможность возврата к идее существования сметно-бюджетного счетоводства [18, с. 970]. Ставится вопрос о выделении внутренних оборотов из счетов производства: полуфабрикатов собственного производства, оборотов внутри каждого производственного счета, когда он корреспондирует сам с собой, оборотов внутри группы производственных счетов по признаку корреспонденции одного счета с другим счетом своей же группы [68, с. 636].

Третий этап характеризуется созданием жесткорегламентируемой системы учета затрат. Этот период можно назвать стагнационным, поскольку связь с мировой учетной системой, по сути, была утрачена. Вместе с тем, ученые предлагали новые направления совершенствования производственного учета. Так, в 1934 г. Жебрак исследовал систему нормативного учета накладных затрат. В 1958 г. профессор А.А.Додонов [79] подверг критике систему учета затрат на ремонт, предложив рассчитывать данные затраты на единицу ремонтной сложности. В 1967 г. А.В.Смыков [90] рекомендовал использовать элементы нормативного учета затрат в обслуживающих производствах. Р.А.Карманаев в 1968 г. [25] исследовал природу РСЭО и предложил в разрезе подразделений планировать только те затраты, которые зависят от их деятельности.

На четвертом этапе продолжает действовать жесткорегламентируемая система учета затрат. Однако в этот период в печати публикуются проводимые отечественными учеными исследования англосаксонских и немецких систем управленческого учета затрат. Таким образом, на наш взгляд, наряду с действующей на практике системой учета, планирования и анализа затрат возникает трансцендентальная (выходящая за пределы) система управленческого учета затрат, состоящая из элементов, прописанных в теории, но не применяемых на практике. Такими элементами, в частности, являются зарубежные подходы к учету затрат и теоретические схемы их адаптации на отечественных предприятиях.

В 1970 г. Э.К.Гильде [77] представил модели использования нормативного метода учета затрат. В.Б.Либерман [86] исследовал сущность управляемой и управляющей систем, П.П.Новиченко [88] – взаимосвязь системы учета затрат с системой управления качеством. Профессором В.Б.Ивашкевичем [81] в 1975 г. предложена новая концепция учета затрат по местам их формирования и матричное построение схемы сводного учета затрат. В 1979 г. А.Ф.Аксененко [73] разработаны методологические основы анализа себестоимости продукции в первичном, среднем и высшем звеньях системы отраслевого управления. А.Д.Трусовым в 1979 г. исследовались проблемы учета затрат и калькуляция себестоимости продукции в комплексных производствах [93]. В 1980 г. С.С.Сатубалдин [89] анализировал западные методы управленческого учета «директ-костинг» и «стандарт-костинг». В 1981 г. А.С.Бородкиным [74] были даны рекомендации по совершенствованию учета затрат на НИОКР, подготовку и освоение производств, внедрение новой техники, изобретений и рационализаторских предложений. А.Н.Кашаев [84] в 1981 г. выделил одну из функций бухгалтерии – сбор информации для собственных нужд с целью исполнения контрольных и аналитических функций.

Пятый этап характеризуется использованием многих наработок отечественных и зарубежных специалистов по управленческому учету на практике в рамках системы хозрасчета. Так, в 1988 г. Д.Ураков [94] предложил новую концепцию учета затрат по видам, сферам и видам деятельности и центрам ответственности (хозрасчетным подразделениям), В.Е.Ластовецкий [85] – концепцию учета хозрасчетного дохода и учета затрат по факторам произ-

водства. Н.А.Бортник в 1990 г. [75] исследовал оперативность (скорость прохождения информации) и аналитичность (детализация информации) учета затрат, В.А.Терехова [91] в 1990 г. – методы стандартизации в системе автоматизированного управления формированием издержек. В.И.Ткач [92] в 1992 г. проанализировал проблемы организации управленческой бухгалтерии на многовариантной основе, в том числе с использованием методов «директ-костинг» и «стандарт-костинг».

Шестой этап характеризуется возникновением паритетной системы управленческого учета затрат. В этот период отечественные предприятия становятся экономически независимыми и могут формировать информацию о затратах и результатах в любом разрезе для целей управления.

Последний этап характеризуется наличием интеграционных подходов в системе управленческого учета затрат. Так, Н.Д.Врублевский [8] и М.А.Вахрушина [76] в 2002 г. предложили концепции развития управленческого учета затрат, В.Н.Нестеров [87] в 2002 г. – концепцию формирования затрат по стадиям жизненного цикла. В 2004 г. Т.П.Карповой обосновывается взаимосвязь производственного бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета, в 2005 г. Н.А.Ермаковой [80] исследуется экономическое пространство управленческого учета и интегрированные процессно-ориентированные подходы к учету затрат, К.М.Гарифуллиным предлагается система управления затратами, в основе которой лежит нормативный учет затрат [10], О.Д.Кавериной и И.Е.Мизиковским [82] исследуются существующие подходы к организации управленческого учета затрат.

Перечень современных методов управленческого учета затрат представлен в приложении: методы JOC, PC, AC, SC, NC, DC, VC, GPK, TC, ABC, TBC, LCC, RCA, TA, VSC, ECD.

Таким образом, управленческий учет затрат зарождался в периоды, когда на промышленных предприятиях обострялись финансовые проблемы. Необходимо отметить, что на протяжении всех этапов развития данной системы интерес к ней возрастал, когда организации сталкивались с определенными трудностями. Кроме того, при изменении экономической ситуации в стране (рост, стагнация, спад) менялись методы управленческого учета. Это обстоятельство позволяет говорить о существовании некоторой спирали в процессе развития системы: при спаде используются трудоемкие методы, направленные на контроль и оптимизацию затрат, при росте – простые методы, направленные на сбор информации для принятия решений. Эта тенденция прослеживается и в настоящее время.

1.2. Модель управленческого учета целевых затрат

Одним из традиционных объектов системы управленческого учета являются затраты. К терминам «затраты», «расходы» и «издержки» в отечественной и зарубежной теории и практике управленческого учета относятся неоднозначно. В начале века (1902 г.) эти понятия практически не разделяли [30, с. 92–93], [45]. Сегодня данная проблема по-разному решается известными учеными, и мнения специалистов по этому вопросу существенно расходятся. Как известно, такие объекты финансового учета, как активы, обязательства и капитал, лежат в основе формирования информации для составления баланса, в то время как доходы и расходы служат базой для составления отчета о прибылях и убытках. Следовательно, система финансового учета не акцентирует особого внимания на динамике такого объекта учета, как затраты. В то же время динамика используемых для целей производства и продажи ресурсов, оцененных в стоимостном выражении, имеет два типа временных ограничений: календарный период и момент перехода права собственности на продукцию, товары и услуги. В первом случае появляются активы (остатки на конец месяца производственных ресурсов в стоимостном выражении), во втором – расходы (т.е. расходы – это уменьшение активов предприятия или увеличение его обязательств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению капитала). Понятие «расходы» ближе к таким операциям, как расход денежных средств на оплату приобретенного или уплаты обещанного. В частности, приобретение запасов также является расходом, но поскольку это движение «актив – актив» еще не означает выполнение поставленных перед бизнесом задач (продажа продукции), то такой расход мы предлагаем обозначать как первоначальный, не приведенный в соответствие с доходом. Затраты мы рассматриваем как израсходованные активы или ресурсы, оцененные в стоимостном выражении, для тех или иных целей ведения бизнеса. На дату получения дохода затраты, на которые этот доход следует уменьшить с целью получения прибыли, трансформируются в расходы. Отличия между понятиями «затраты» и «издержки», на наш взгляд, несущественны и непринципиальны. Также следует отметить, что структура затрат, относимых на производимую продукцию, с одной стороны, и списываемых на уменьшение доходов отчетного периода, с другой, меняется в зависимости от применяемого метода управленческого учета затрат. Это обстоятельство несколько затрудняет использование термина «издержки производства».

Таким образом, под управленческим учетом затрат мы понимаем прогрессивную, непрерывно совершенствующуюся систему определения (измерения), систематизации и обобщения, а также преобразования информации о затратах и факторах, их вызывающих, которая формируется в стандартизируемой и нестандартизируемой средах и предназначается для руководителей хозяйствующего субъекта на разных уровнях управления, решающих стратегические и оперативные задачи.

Управленческий учет затрат должен способствовать достижению целого ряда поставленных целей либо прямым, либо косвенным путем. Планировать, а затем учитывать, контролировать и анализировать затраты необходимо, ориен-

тируясь на потребности не только внутренней, но и внешней среды. Особенно следует подчеркнуть важность ведения учета тех затрат, в процессе формирования которых определялась их целевая направленность: удовлетворение потребностей покупателей, несение затрат (на полуфабрикаты, услуги вспомогательных производств и т.д.) в величинах, не превышающих цены на аналогичные продукты и услуги на рынке и т.д. Отсутствие этой информации не позволяет организовать эффективную, динамичную, постоянно совершенствующуюся систему управления затратами. Вместе с тем в отечественной теории и практике учета, планирования и анализа затрат этому аспекту уделяется недостаточно внимания. Современные методы управленческого учета, такие как ABC, учет, планирование, оптимизация и калькулирование затрат, соотносимых со временем производства продукции (метод ТВС), и т.п., в большей степени ориентируются на предоставление детальной информации о затратах в разрезе отдельных либо агрегированных видов деятельности (внутренних процессов) и определение наиболее точной себестоимости производимой продукции. Вместе с тем необходимо определять внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние как на величину, так и на аналитическую структуру затрат уже на этапе согласования стратегических (затем среднесрочных и краткосрочных) целей предприятия. Следовательно, бухгалтеры-аналитики должны не только понимать природу возникновения затрат, но и участвовать в процессах по определению величины и структуры затрат, которые становятся, по сути, целевыми, поскольку зависят от результата согласования поставленных целей. На рис. 4 представлена предлагаемая интеграционная модель управленческого учета целевых затрат. Система целей (см. рис. 4) оказывает влияние практически на все сферы деятельности организации. Цель мы определяем как идеальное предвосхищение результата деятельности, который должен быть достигнут путем реализации одной из множества представленных альтернатив. Цели можно классифицировать таким образом: финансовые (увеличение доходов, снижение затрат и т.д.) и нефинансовые (повышение качества продукции и услуг, стандартизация деятельности и т.д.), основные и второстепенные, долгосрочные или стратегические (3–5 лет), средне-срочные (1–3 года) и сроком до 1 года, цели организации в целом и цели ее подразделений. Вместе с тем, прежде чем система целей организации будет определена, следует согласовать цели внешней и внутренней среды. В этом случае целесообразно применять инструмент стратегического управленческого учета – систему сбалансированных показателей.

Внешняя среда, так же как и внутренняя, оказывает прямое целеунаправленное воздействие на систему планирования, учета и анализа затрат, по сути генерируя цели, которых должна достичь организация, формируя информацию о затратах. Следовательно, все затраты организации становятся целевыми.

На рис. 5 представлена предлагаемая схема формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета. Ориентация на внешнюю и внутреннюю среды требует использования специальных методов управленчес-

кого учета затрат. В частности, ориентация на потребителей предполагает применение метода «таргет-костинг» (метода ТС) и методов сокращения затрат.

Акционеры, с одной стороны, определяют норму прибыли, которая корректирует величину целевых затрат, с другой – заинтересованы в быстром возврате средств, вложенных во внеоборотные активы, что предполагает использование специфических методов начисления амортизации в управленческом учете. Кроме того, акционеры холдингов (групп компаний), в рамках которых осуществляется движение продукции и услуг, заинтересованы в установлении определенных правил по распределению накладных затрат дочерних предприятий между продукцией, продаваемой материнской компании, и продаваемой на сторону (прочим потребителям). Отсутствие этих правил может привести к значительным потерям со стороны материнской компании, поскольку дочерние предприятия часто относят большую часть собственных накладных затрат на продукцию внутрикорпоративного оборота. Для решения этих проблем необходимо использовать новые методики распределения накладных затрат дочерних предприятий и прочих аффилированных лиц (аналогичные проблемы возникают у любого предприятия, выполняющего государственные заказы). Социальные обязательства также корректируют величину целевых затрат. Зачастую предприятия не могут значительно сокращать численность работающего персонала (даже в случае нестабильного финансового положения), поскольку выполняют социальную функцию в регионе. В результате возникают «резервы» неиспользуемой рабочей силы, что сказывается на величине затрат на оплату труда.

Экономическая ситуация в стране может потребовать применения в рамках ведения управленческого учета материальных и амортизационных затрат конкретных методов оценки материалов при отпуске их в производство (NIFO, LOFO, HIFO, методов замещения затрат и т.д.) и методов переоценки основных средств. Информация о рыночных ценах на полуфабрикаты, а также на услуги, аналогичные тем, которые оказывают вспомогательные подразделения организации, корректирует целевые затраты. Вместе с тем для проведения сравнительного анализа с целью корректировки затрат потребуются специальные методы управленческого учета, например методы распределения затрат вспомогательных цехов, накладных затрат и т.д.

Эти и другие методы потребуются для ведения учета, контроля и анализа целевых затрат на различных этапах создания и производства продукта (см. рис. 5). Более подробно влияние внешней и внутренней среды на затраты (в разрезе статей и элементов) представлено в табл. 7.

Целевые затраты подлежат контролю. В связи с этим как целевые, так и фактические затраты могут отражаться на специальных счетах управленческого учета. В зависимости от варианта взаимосвязи финансового и управленческого учета мы рекомендуем применять либо схему отражения затрат с использованием бинарных счетов, либо схему отражения затрат с использованием скрытых счетов (см. рис. 4).

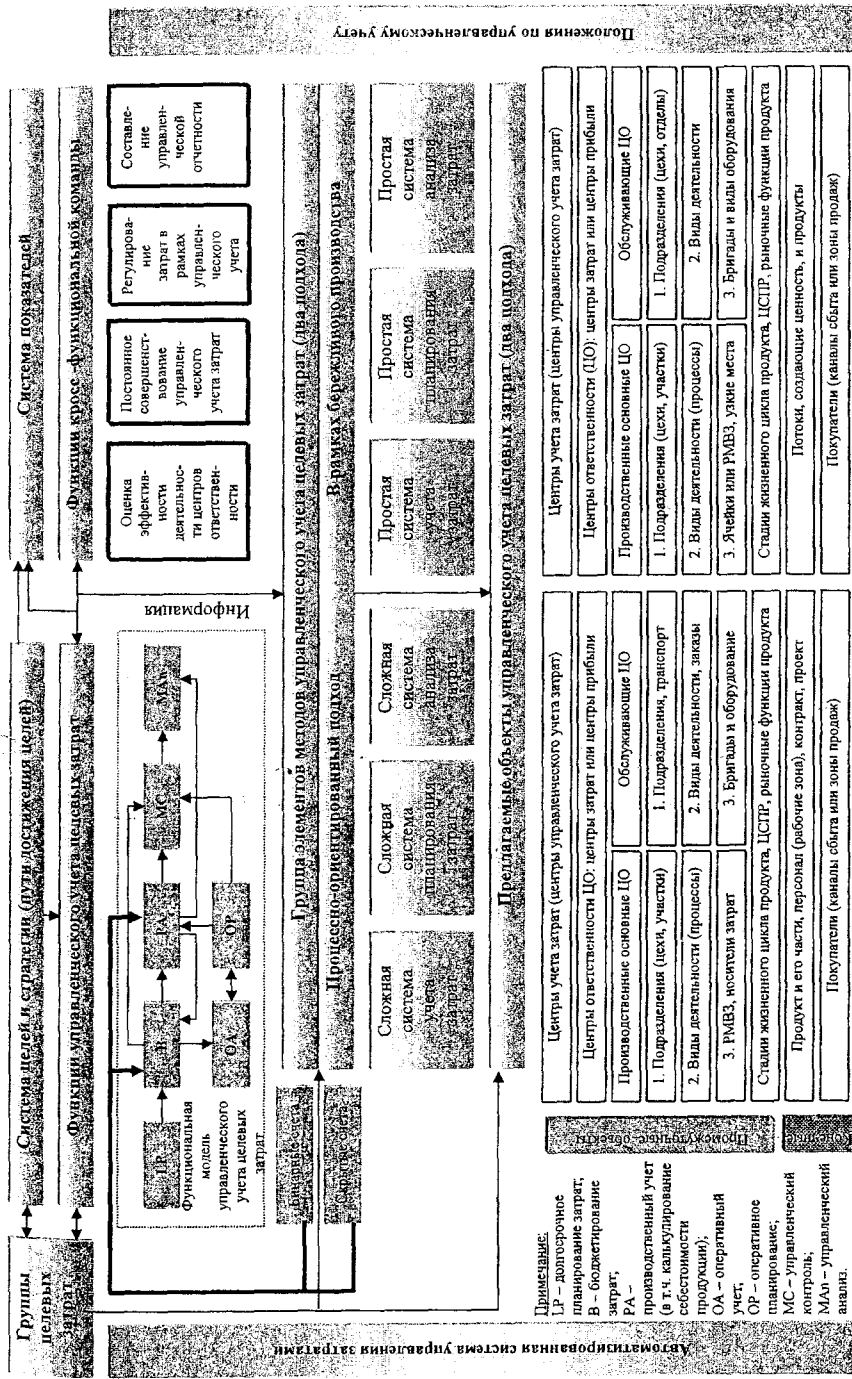


Рис. 4. Предлагаемая интеграционная модель управленческого учета целевых затрат

Система целей и целевые затраты

Внешняя и внутренняя среда (цели организации – формирование информации о затратах с учетом требований (прямых воздействий) внешней и внутренней среды)	Методы управленческого учета затрат	Элементы целевых затрат				Целевые затраты по статьям:					
		материальные затраты	затраты на оплату труда	амортизация	прочие	прямые		косвенные			
						прямые материальные	прямые на оплату труда	накладные РМВЗ	накладные цеха	накладные предприятия	в т.ч. на вспомогательные подразделения
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Потребители (цена и функции продукта)	Метод ТС, методы сокращения затрат					+	+	+	+	+	+
Конкуренты (затраты конкурентов)	Анализ затрат и контроль за накладными затратами	+	+	+	+					+	
Акционеры (прибыль, возврат вложенных средств во внеоборотные активы, управление накладными затратами в рамках холдинга)	Метод ТС, методы начисления амортизации в управленческом учете; методы начисления амортизации на основе машинно-часов, методы распределения накладных затрат дочерних предприятий			+		+	+	+	+	+	+
Социальные обязательства (предприятие не может проводить политику массового сокращения персонала)	Учет затрат: используемые и неиспользуемые трудовые ресурсы						+				
Экономическая ситуация (например, инфляция)	Методы оценки материалов, переоценка основных средств (метод замещения)		+								
Партнеры (цены на материалы, информация по кредитам, аутсорсинг)	Метод ТС, расчеты целевых затрат с учетом информации о % по кредиту, Анализ затрат партнеров при аутсорсинге	+							+	+	+

Окончание таблицы 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Государство (экология, управление накладными затратами при выполнении государственных заказов)	Методы распределения накладных затрат между продукцией, продаваемой государству, и на сторону							+	+	+	
Рынок (цена на услуги со стороны и полуфабрикаты для анализа)	Методы учета затрат вспомогательных цехов, сравнительный анализ затрат, матрицы ставок распределения					+	+	+	+	+	+
Рынок (спрос на продукт, информация для определения жизненных циклов продуктов)	Методы учета затрат на загруженное и недогруженное оборудование, затраты по стадиям жизненного цикла продукта (метод LCC)							+	+	+	+
Менеджеры (реорганизация, компании, сокращение затрат и т.д.)	Методы управленческого учета затрат для достижения поставленных целей: нормативный учет затрат, метод ABC, TBC и т.д., методика расчета вариативных затрат					+	+	+	+	+	+

Прим. Темным цветом выделены группы затрат, на которые внешняя или внутренняя среда оказывает наибольшее влияние

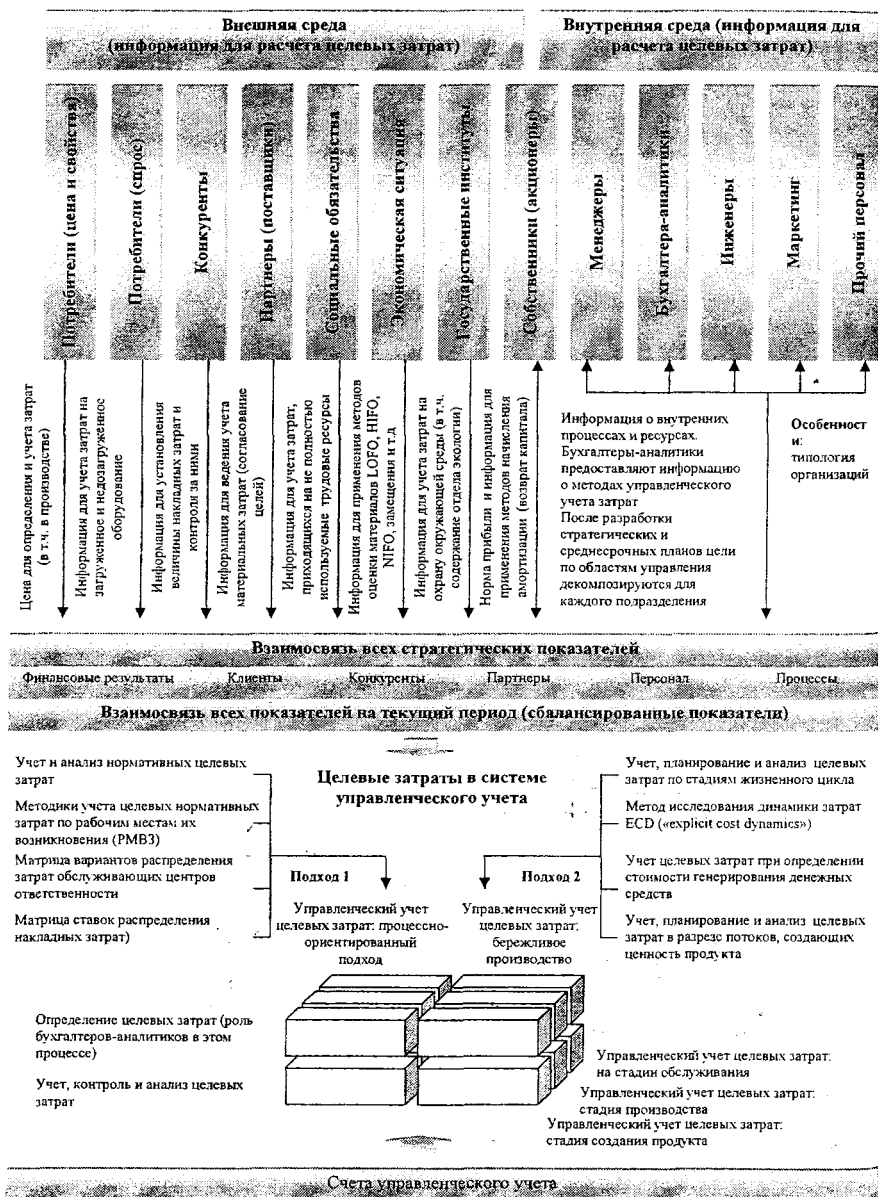


Рис. 5. Предлагаемая схема формирования информации о целевых затратах в системе управленческого учета

На рис. 4 также представлена функциональная модель управленческого учета целевых затрат. Следовательно функциями системы являются: долгосрочное планирование затрат; бюджетирование затрат; производственный учет (в т.ч. калькулирование себестоимости продукции); оперативный учет; оперативное планирование; управленческий контроль и управленческий анализ. Данные функции воздействуют на объекты управленческого учета затрат, в том числе через элементы методов управленческого учета.

В условиях интеграции различных методов управленческого учета затрат в рамках одной организации особое значение приобретает проблема, связанная с изучением их элементарной структуры. Организации, как правило, не используют в «чистом виде» тот или иной метод, а применяют лишь отдельные составляющие различных методов управленческого учета затрат.

С целью изучения взаимосвязей между этими составляющими необходимо, по нашему мнению, использовать понятие «элемент метода управленческого учета затрат». Термином «элемент» (с латинского *elementum* переводится как стихия) обозначается составная часть сложного целого.

Если под методом (в узком смысле) понимается совокупность приемов, способов и операций, направленных на достижение поставленной цели, то под элементом конкретного метода, используемого в рамках управленческой бухгалтерии, следует, по нашему мнению, понимать определенный способ, прием, инструмент или иной компонент конкретного метода управленческого учета, используемый для решения текущих или стратегических управленческих задач, во взаимосвязи с другими компонентами либо автономно.

Таким образом, каждый метод управленческого учета затрат можно разбить на составляющие (см. рис. 6). Из составляющих различных методов можно сформировать интегрированную систему управленческого учета, способную наилучшим образом решать поставленные задачи. Термин «элемент» применительно к методам учета затрат применялся в литературе и ранее [92], однако проблема интеграции элементов различных методов так детально не рассматривалась.

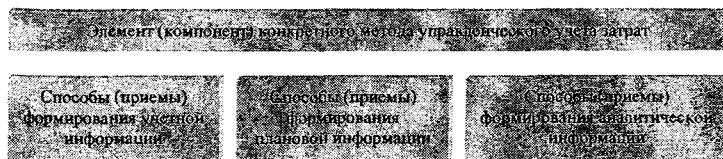


Рис. 6. Элементы метода управленческого учета затрат

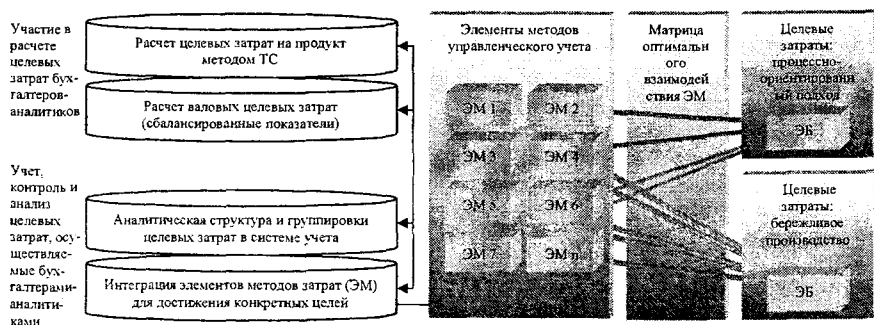
Тем не менее элементы методов управленческого учета затрат могут быть интегрированы только на базе определенной системы управления. По результатам исследования нами выделено две таких системы: процессно-ориентированная система с организацией жесткого контроля за расходованием ресурсов и определением функциональной себестоимости продукции и система, ориентированная на бережливое производство. Следовательно, можно определить два

соответствующих, по сути, альтернативных направления развития современного управленческого учета затрат, со своими специфическими методами (элементами методов) и объектами. В основе каждого из этих подходов (направлений) лежит расчет целевых затрат (см. табл. 8).

В табл. 8 нами представлен подробный сравнительный анализ традиционной, процессно-ориентированной и ориентированной на бережливое производство систем управленческого учета затрат. Традиционная система управленческого учета затрат носит ретроспективный характер, формируя информацию, которая полезна лишь для управления результатами деятельности организации. В организациях, использующих процессно-ориентированный и ориентированный на бережливое производство подходы, формируется информация для управления процессами, а не результатами деятельности.

Основная причина, по которой мы выделили два подхода, или направления, развития современной системы управленческого учета затрат, заключается в следующем: обе системы призваны решать одни и те же задачи, но разными способами. В данной работе в основном будут освещены вопросы процессно-ориентированной системы управленческого учета.

Таким образом, нами сформулирован целевой подход к ведению управленческого учета затрат (см. рис. 7). Модель включает в себя метод ТС, однако это лишь отдельный элемент системы.



ЭМ – элементы различных методов управленческого учета затрат

ЭБ – элементарный блок, или совокупность, интегрированных элементов различных методов управленческого учета. На состав ЭБ могут повлиять особенности предприятия (масштаб, отрасль, форма собственности, вид производства (материалоёмкое или с большим удельным весом накладных затрат) и т.д.

Рис. 7. Целевой подход в системе управленческого учета затрат

Если в рамках метода ТС под целевыми затратами понимают предполагаемые затраты на производство нового продукта, генерирующие целевую прибыль и тем самым устанавливающие цену, приемлемую для потребителя, то мы предлагаем рассматривать целевые затраты более широко, как предполагаемые затраты, определяемые в рамках согласования целей и показателей внешней и внутренней среды и соотносимые с объектами управленческого учета затрат (подразделение, вид деятельности, поток, создающий ценность,

Сравнение систем управленческого учета

Отличия	Традиционная система управленческого учета затрат	Процессно-ориентированная система управленческого учета целевых затрат	Система управленческого учета целевых затрат в рамках бережливого производства
Основные принципы ведения учета затрат	Контроль за использованием материальных, трудовых и прочих ресурсов, управление по отклонениям, формирование информации по альтернативным вариантам действий (расчет целевых затрат не производится)	Расчет целевых затрат. Контроль за использованием материалов, трудовых и прочих ресурсов, управление по отклонениям от целевых затрат, формирование информации по альтернативным вариантам действий	Расчет целевых затрат. Устранение потерь (непопущение брака и дефектов) и видов деятельности, не приносящих ценности, создание режима <i>исполнения</i> экономики и совершенствования, формирование информации по альтернативным вариантам действий
Уровень сложности системы учета затрат	Система учета затрат средней сложности	Сложная система учета, формирующая детальную информацию о всех видах затрат. Акцент на распределение косвенных затрат	Упрощенная система учета затрат (минимальное использование методик по распределению косвенных затрат)
Приоритеты при сборе информации	Внимание акцентируется на информации о затратах	Внимание акцентируется на нуждах потребителей, акционеров, государства, партнеров, информации, требованиих внутренней среды	Внимание акцентируется на нуждах потребителей, акционеров, государства, партнеров, информации, требованиях внутренней среды
Производство	Производство продукта согласно прогнозам	Использование информации рынка, бюджетирование на основе системы сбалансированных показателей	Продукция производится, когда потребитель размещает заказ
Частота предоставления информации	Формирование ежемесячных управленческих отчетов	Формирование ежемесячных управленческих отчетов	Формирование еженедельных управленческих отчетов
Методы учета затрат	Нормативный метод, метод учета полных затрат (либо метод учета переменных затрат)	Элементы метода учета целевых затрат, метода ABC, метода TSC	Элементы метода учета целевых затрат, метода учета затрат по потокам, создающим ценность, метода учета стоимости генерирования денежных средств
Запасы и их оценка	Запасы значительные. Используются сложные методы оценки запасов, в т.ч. методы, основанные на расчете конкретного количества запасов	Запасы средние (цель – снижение запасов). Используются сложные методы оценки запасов, в т.ч. методы, основанные на расчете конкретного количества запасов	Запасы минимальные. Используются простые методы оценки запасов, в т.ч. методы на основе времени (количества дней запаса)
Учет затрат на ремонт	Часто использование приемов по сокращению затрат (в т.ч. разработка мероприятий, нередко рассматривающих затраты на ремонт как объект для сокращения затрат)	Постоянный мониторинг и, следовательно, своевременный ремонт машин и оборудования.	Постоянный мониторинг и, следовательно, своевременный ремонт машин и оборудования (сбор в цеховые при бережливом производстве через <i>серьезные последствия</i>)
Управленческие решения	Вертикальная система принятия решений	Происходит трансформация вертикальной системы принятия решений в горизонтальную	Происходит трансформация вертикальной системы принятия решений в горизонтальную
Организационная структура	Использование традиционной структуры предпринятия	Преобразование организационной структуры (выделение агрегированных видов деятельности исполнителей производства, управленческих подразделений, РМВЗ)	Преобразование организационной структуры (выделение потоков и ячеек)
Рост прибыли	Сокращение накладных затрат	Сокращение накладных затрат, формирование информации о загруженных и незагруженных РМВЗ, используемых и неиспользуемых трудовых ресурсах, аутсорсинг и т.д.	Увеличение дохода в результате роста объемов продаж продуктов вследствие повышения скорости потока и вследствие добавления ценности продукту, субаренда освоенных площадей (вследствие сокращения площадей потоков), аутсорсинг и т.д.

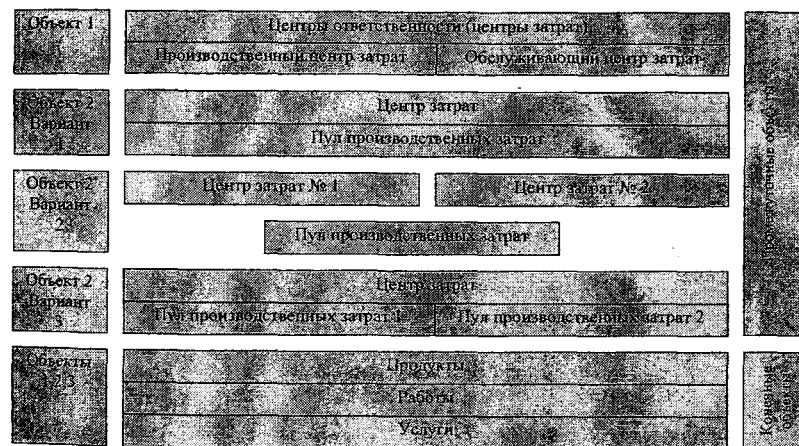
продукт и т.д.). При этом и система учета фактических затрат ориентируется на достижение долгосрочных целей с учетом потребностей покупателей, акционеров, партнеров и т.д. Фактические затраты, полученные в отчетном периоде, подлежат сравнению с целевыми затратами (и отражению в системе управленческой отчетности). Если основным объектом учета затрат в рамках ТС является конкретный продукт и рыночные функции, то мы предлагаем систему промежуточных и конечных объектов учета целевых затрат. Целевой подход также заключается в интеграции элементов различных методов формирования информации в рамках управленческого учета затрат, использование которых позволит предприятию достичь заданных целей: сокращения затрат, роста доходов, повышения качества, увеличения стоимости бизнеса и т.д. При этом функции управленческого учета затрат конкретного предприятия во многом зависят от выбранного состава этих элементов.

Важное значение имеет организация аналитического учета затрат и использование учетных группировок затрат, способствующих созданию гибкой системы сбора и обработки информации для руководства предприятием и его подразделениями в условиях постоянно меняющейся окружающей среды (в случаях изменения целевой цены продуктов, спроса и т.д.). Поскольку для каждого центра ответственности разрабатывается целевая программа (результат декомпозиции общих целей, например, рост трансфертной маржинальной прибыли подразделения или снижение затрат в % каждый год), то информация о затратах, формируемая в рамках управленческого учета, позволяет принимать решения, способствующие достижению этих целей.

Целевой подход лежит и в основе самих мероприятий по сокращению затрат. Оценивается целесообразность несения затрат. В управленческом учете нами предлагается разделять методы определения величины затрат, подлежащих сокращению, и методы сокращения затрат. К первой группе относится анализ затрат конкурентов (например, определяется общая величина общехозяйственных затрат и затрат на продажу, которые следует сократить для достижения конкурентного преимущества), анализ затрат партнеров (сравниваются собственные часовые ставки накладных затрат со ставками, предлагаемыми партнерами, работающими по схеме аутсорсинга), определение отклонений (перерасход) от плана по постоянным затратам подразделений, некоторые приемы, применяемые в рамках методов ABC, VC (учет переменных затрат), TA (учет стоимости генерирования денежных средств), и т.д. Ко второй группе – приемы и способы сокращения конкретных статей затрат на рабочих местах (изменение маршрутов движения машин транспортного цеха и т.д.). Одна из практических проблем организации отечественного управленческого учета заключается в том, что на предприятиях часто оперируют только первой группой методов.

Целевые затраты находят свое отражение в системе объектов. Согласно SMA IMA, можно выделить промежуточные и конечные объекты учета затрат. Промежуточными являются центры ответственности (тип – центр затрат) и пулы производственных затрат, конечными – продукты, работы и услуги (см. рис. 8).

При этом под пулом производственных затрат понимается группа косвенных затрат, имеющих одинаковую причинную связь с объектом учета затрат, на который они должны быть отнесены. Центры ответственности легли в основу системы учета затрат по центрам ответственности RAS (responsibility accounting system). В частности, в начале 90-х годов XX в. многие китайские компании начали внедрение управленческого учета именно с установления RAS, несмотря на наличие жесткого централизованного стиля управления.



Вариант 1 – пул производственных затрат является центром затрат.
Вариант 2 – отдельные статьи затрат из нескольких центров затрат являются пулом производственных затрат;
Вариант 3 – пул производственных затрат является частью центра затрат (центр затрат состоит из пулов).

Рис. 8. Объекты управленческого учета затрат согласно положениям управленческого учета (SMA) IMA

В экономической литературе выделяют различные типы центров ответственности. В табл. 9 системно представлены типы центров ответственности, предлагаемые специалистами по управленческому учету (В.Б.Ивашкевичем, В.Ф.Палий, М.А.Вахрушиной, О.Д.Кавериной, Т.П.Карловой, К.Друри, Ч.Т.Хорнгреном, А.Апчерчем, Г.Ч.Гаррисоном, Ю.А.Мишиным, Е.Б.Козиним, Л.И.Тоболовой, А.Т.Головизиной, Г.А.Краюхиным и др.): комплексные центры ответственности, центры управления и контроля, центр маржинального дохода, центры обслуживания, центры стандартной себестоимости, центры рентабельности, центры стратегии бизнеса и т.д. Кроме того, центры ответственности увязываются с производственным потреблением факторов производства (В.Е.Ластовецкий), т.е. предлагаются центры ответственности на стоимостную емкость каждого фактора производства, выделяются сферы деятельности (снабженческо-заготовительная, основное производство, вспомогательное производство, организационная, финансово-сбытовая, непроизводственная) и сферы ответственности (объекты контроля состояния издержек и

оценки результатов участия хозрасчетных подразделений) (Д.Ураков), линии ответственности (линии, показывающие направления движения информации) (В.Э.Керимов), сегменты деятельности (А.Х.Раметов), сферы возникновения затрат (Д.Хан) и т.д. Сравнительно новыми видами центров ответственности являются производственные центры прибыли с лицевыми счетами в бухгалтерии (выпущенная продукция оплачивается по внутривозвратным ценам центральным офисом организации, лицевые счета, открываемые в бухгалтерии на каждый центр ответственности, позволяют вести учет доходов и расходов с ежедневным выведением остатков) и бизнес-единицы [43].

Т а б л и ц а 9

Центры ответственности, центры затрат и места возникновения затрат

Год	Исследователи	Типы центров ответственности и мест возникновения затрат
1	2	3
1965	Н.Г.Чумаченко	В зависимости от характера выполняемых функций и операций, а также видов производимых расходов <i>центры (места) затрат</i> подразделяют на три типа: <i>производственные, обслуживающие и номинальные</i> . Производственные места возникновения затрат связаны с выпуском продукции предприятия (например, цехи основного производства). Обслуживающие места затрат представляют собой отдельные виды деятельности по обслуживанию основного производства (например, ремонт и содержание оборудования и зданий и т.п.). Номинальные места затрат – во многом сходны с обслуживающими, с той лишь разницей, что они не включают в себя какую-либо организацию или деятельность. Примером таких мест могут быть затраты по использованию зданий или налоги на заработную плату. Номинальные места затрат по существу представляют собой удобную группировку затрат общего назначения, которые в последующем распределяются [64],[65].
1980	С.С.Сатубалдин	Предложено три типа центров затрат: <i>производственные</i> (бригады, станки, основные цеха, рабочие); <i>обслуживающие</i> (вспомогательные цеха); <i>номинальные</i> (затраты общего назначения, не связанные с основной деятельностью и обслуживанием основных производств). Это центры затрат по налогам на заработную плату, центры затрат по использованию зданий заводоуправления. Центры издержек организуются по двум принципам: функциональному (рабочее место, бригада, участок, цех, предприятие, объединение) и по технологическому (оборудование и его группы) [89].
1988	Д.Ураков	Разделены понятия «центр затрат» (поле нормирования потребляемых ресурсов), «место затрат» (поле планирования и аналитического учета затрат по уровням управления), «центр ответственности» (поле планирования, учета, группировки, свода затрат и определения совокупных результатов потребления ресурсов по хозрасчетным подразделениям), «сфера ответственности» (объект контроля состояния издержек и оценки результатов участия хозрасчетных подразделений). Выделены следующие сферы деятельности: снабженческо-заготовительная, основное производство, вспомогательное производство, организационная, финансово-бытовая, непроизводственная. При этом центры затрат разделены на <i>первичные</i> (бригады, участки, отделы, управления) и <i>аккумулирующие</i> (подрядные бригады, участки, охватывающие несколько бригад, переделы, службы, имеющие в своем составе несколько отделов, и т.д.) Аккумулирующие центры затрат, в свою очередь, подразделяются по иерархическим уровням управления на <i>высшие</i> и <i>низшие</i> . Участки выступают первичными аккумулялирующими центрами по отношению к цехам, цехи – первичные по отношению к производствам и т.д. [94] Предложено группировать центры затрат в зависимости от особенностей организации труда и технологии создания продукции [59]. <i>Обособленные</i> (автономные) – производственные подразделения, работающие в замкнутых технологических процессах производства с выдачей конечного продукта. При этом следует различать многоменклатурные и единичные обособленные центры затрат. <i>Сквозные</i> – обособленное в одном центре множество выполняемых работ различными технологическими приемами. <i>Циклические</i> (стадийные) – периодически меняющиеся технологические процессы, операции (бригады, участки, цехи по производству спецоснастки, незначительных партий деталей, узлов, изделий).

1	2	3
1988	В.Е.Ластовецкий	Место затрат – это рабочее место, первичный центр затрат. Центры ответственности увязаны с производственным потреблением факторов производства: центры ответственности по факторам производства и центры ответственности за использование всех видов ресурсов; центр ответственности за использование материальных ресурсов на технологические цели (на уровне предприятия, цеха и т.д.); центр ответственности за использование средств труда (гл. инженер); центр ответственности за использование трудовых ресурсов (отдел кадров и ОТЗ) [85].
1993	Р.Энтони, Дж. Рис	Предложено выделять центры стандартной себестоимости. Это особый вид центра затрат, в котором установлена стандартная себестоимость, например, сборочные производства, рестораны быстрого обслуживания [71].
1996	Р.Мюллендорф и М.Карренбауэр	Местами возникновения затрат являются цехи или участки производства, которые выделяются в самостоятельные объекты учета [35].
1997	Т.П.Карпова	<i>Центрами рентабельности</i> называют объекты учета, позволяющие рассматривать доход как выпущенную продукцию, выполненные работы и услуги в денежном выражении, расход – как денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – как разницу между доходом и расходом. Места формирования затрат – предприятие, производство, вид деятельности, цехи, участки, хозяйственные бригады, агрегаты, переделы, процессы и т.д. [26].
1997	Д.Хан	<i>Сфера возникновения затрат</i> объединяет несколько мест затрат в соответствии с организационной структурой предприятия и является самой крупной единицей в системе учёта затрат по местам их возникновения. Д.Хан указывает, что, как правило, выделяют функциональные сферы возникновения затрат: материально-техническое обеспечение, маркетинг, производство, управление, сбыт, НИОКР, персонал. Все перечисленные выше участки работы (сферы затрат) тесно связаны между собой и не могут в рамках одного предприятия существовать обособленно [62].
2000	А.Х.Раметов	Выделены <i>сегменты деятельности</i> в управленческом учете. Поскольку управленческий учет по сегментам деятельности служит, прежде всего, целям контроля затрат по центрам ответственности, то представляется вполне достаточным выделить для сегментов затраты, которые функционально связаны с объемом выполненной ими работы, а для служб управления – непосредственно зависящие от их деятельности. Таким образом, затраты для улучшения осуществления контроля за ними и для повышения точности определения себестоимости продукции должны по возможности локализоваться, т.е. прямо распределяться по сегментам деятельности предприятия [44].
2001	В.Э.Керимов	Организация рассматривается как совокупность «линий ответственности». Под <i>линиями ответственности</i> понимаются линии, показывающие направления движения информации [27].
2002	Н.Л.Серобаба	Классификация технологических процессов производства, характерных для <i>конкретных мест формирования затрат</i> . Процесс «последовательное перемещение» – это выполнение серии технологических операций, происходящее последовательно от одного центра (места) возникновения затрат (передела) к другому. Процесс «параллельное перемещение» – это отдельные (односериальные) технологические операции и переделы, которые выполняются в различных центрах (местах) возникновения затрат, затем в определенном центре (месте) возникновения затрат сходятся в единую цепочку. Процесс «Избирательное перемещение» – это процесс производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), который проходит в определенной последовательности через стадии технологического процесса (технологические переделы), осуществляемые в отдельных центрах (местах) возникновения затрат, каждый из которых обеспечивает производство конечного продукта. При этом перечисленные типы организации производства могут существовать в различных сочетаниях [48].
2002	Ю.А.Мишин	Место возникновения затрат – структурные единицы и подразделения (рабочие места, бригады, производства, участки, цеха, отделы и т.д.), в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и по которым организуются планирование, нормирование и учет издержек производства в целях контроля и управления затратами и организации внутреннего хозяйственного расчета [33].

1	2	3
2003	В.Ф.Палий	Центры, в рамках которых несут ответственность за получение прибыли, эффективность использования инвестиций и т.д., обозначаются как <i>комплексные центры ответственности</i> . Места формирования затрат – планово-учетные единицы или структурные подразделения (производственные и непроизводственные), а также фиктивные планово-учетные единицы, не имеющие конкретной привязки к производственной или непроизводственной сферам [37].
2003	В.Б.Ивашевич	Выделены <i>начальные места издержек</i> (первая ступень формирования затрат), <i>промежуточные</i> (более высокая ступень формирования затрат), <i>конечные места издержек</i> (заключительный этап технологического процесса), <i>конкретные места затрат</i> – подразделения, выпускающие продукцию, <i>абстрактные места затрат</i> – заготовление сырья, материалов, сбыт продукции [22].
2003	О.Д.Каверина	Места формирования затрат – традиционные для отечественного учета подразделения основного и вспомогательного производства [24].

Теоретической и практической проблемой является определение отличий между центром затрат и местом возникновения затрат (МВЗ). В экономической литературе можно выделить несколько подходов к определению места возникновения, или формирования, затрат (см. табл. 10).

Т а б л и ц а 10

Подходы к определению места возникновения, или формирования, затрат (МВЗ)

Подходы	Определения
Первый	МВЗ представляет собой пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде структурных подразделений [35],[24].
Второй	МВЗ – пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде структурных подразделений и единиц (подразделения, машины, бригады,) переделов, процессов и т.д. [33],[37],[26].
Третий	МВЗ – это пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде таких структурных единиц, как машины, бригады конвейерная линия и т.д. [58] (другими словами, подразделения не рассматриваются в качестве мест формирования затрат)
Четвертый	МВЗ – это объект управленческого учета, включающий в себя центры затрат [22],[8].

МВЗ должно быть связано со структурой организации. В то же время МВЗ может стать центром затрат при наличии ряда условий, которые будут рассмотрены далее. В свою очередь, центры затрат, по нашему мнению, могут рассматриваться не только как МВЗ, но еще и как виды деятельности, стадии жизненного цикла продукта, проекты и т.д. Мы предлагаем следующие критерии (признаки) центра затрат: наличие системы целей центра (в рамках общих целей организации); наличие связи между целевыми затратами и объемом деятельности центра, итерационная деятельность (повтор операций центра ответственности), наличие ответственного лица (либо солидарная ответственность), возможность управления размерами центра, возможность измерения носителей затрат (в каждом центре выбирается один носитель); наличие форм внутренней отчетности; экономичность ведения финансового и управленческого учета; детально разработанная схема определения и анализа отклонений фактических затрат от их целевых значений; наличие системы нефинансовых показателей. Определение ответственных лиц в рамках центров затрат является одной из проблем управленческого учета. Для решения этой

проблемы будет уместно использовать такой прием, как солидарная ответственность за результаты деятельности (например, за превышение расхода материалов в производстве могут нести ответственность технолог и начальник цеха), который был успешно апробирован на ряде промышленных предприятий. Этот прием позволяет решить проблему выбора ответственных лиц за те или иные группы затрат, установить тесную взаимосвязь между подразделениями предприятия и увязать систему мотивации с системами бюджетирования и учета (так, если от отдельных ответственных лиц в течение отчетного периода не поступало конкретных сигналов о причинах перерасхода ресурсов, то в конце периода все ответственные лица подлежат депремированию).

На протяжении нескольких последних десятилетий учеными выделялись центры затрат (см. табл. 9), во-первых, в зависимости от особенностей организации труда и технологии создания продукции: обособленные, сквозные и циклические центры затрат (Д.Ураков); во-вторых, в зависимости от характера выполняемых функций и операций, а также видов производимых расходов: производственные, обслуживающие и номинальные (Н.Г.Чумаченко); МВЗ рассматривались как абстрактные (заготовление сырья, материалов, сбыт продукции) (В.Б.Ивашевич), конкретные (подразделения, выпускающие продукцию) (Н.Л.Серобаба), предлагалось вести учет по сферам возникновения затрат (объединение нескольких мест затрат в соответствии с организационной структурой предприятия) (Д.Хан).

Все эти предложения заслуживают пристального внимания. Вместе с тем, в рамках ведения управленческого учета затрат, информация о которых способствует достижению общих и частных целей, необходима новая система учетных объектов. На рис. 4 представлен предложенный перечень промежуточных и конечных объектов управленческого учета целевых затрат как для процессно-ориентированного подхода, так и для бережливого производства. Подчеркнем этот момент особо – некоторые объекты специфичны и могут меняться в зависимости от используемой системы управленческого учета затрат.

Объектом управленческого учета затрат (см. рис. 4) может быть не только центр затрат, но и центр прибыли, руководителю которого делегируется ответственность, в том числе и за затраты. В этой связи проблемным вопросом остается взаимосвязь между типами центров ответственности. В отечественной теории и практике управленческого учета иерархия типов центров ответственности зачастую четко не обозначается. В результате сложно определить весь комплекс полномочий ответственных лиц и, следовательно, невозможно разработать эффективную систему управления затратами центра ответственности. Мы рекомендуем выделять вертикальную и горизонтальную взаимосвязи. Вертикальная означает установление иерархии данных типов центров ответственности (в первую очередь промежуточных объектов учета затрат). Горизонтальный вид взаимосвязи возникает, когда руководство центра ответственности (например, основного и обслуживающего подразделений) получает все больше полномочий на разных этапах осуществления процесса

децентрализации предприятия. Чем больше полномочий, тем эффективнее система управленческого учета затрат.

Существующий подход, когда в качестве центров затрат рассматривают вспомогательные и управленческие подразделения, центрами прибыли – цеха, центрами инвестиций – службу заместителя директора по капитальным вложениям, нами предлагается изменить. Рекомендуемая иерархия объектов управленческого учета целевых затрат представлена на рис. 9. Иерархия (вертикальная взаимосвязь) центров ответственности может быть следующая: центры инвестиций (т.е. центры, способные управлять как затратами, прибылью, так и инвестиционными фондами) – руководство корпорацией или вся корпорация (1-й уровень); центры прибыли или маржинальной прибыли – отдельные компании холдинга, филиалы, дочерние предприятия (2-й уровень); центры затрат – либо псевдоцентры прибыли, либо смешанные центры затрат и прибыли, либо центры брутто-прибыли (потоки), либо центры стоимости генерирования денежных средств (3-й уровень). На третьем уровне центры ответственности могут быть обозначены по-разному. В частности, при использовании элементов трансфертного ценообразования можно выделять псевдоцентры прибыли (или, как вариант, маржинальной прибыли), т.е. подразделения компании, передающие по трансфертным ценам произведенную продукцию другим подразделениям.

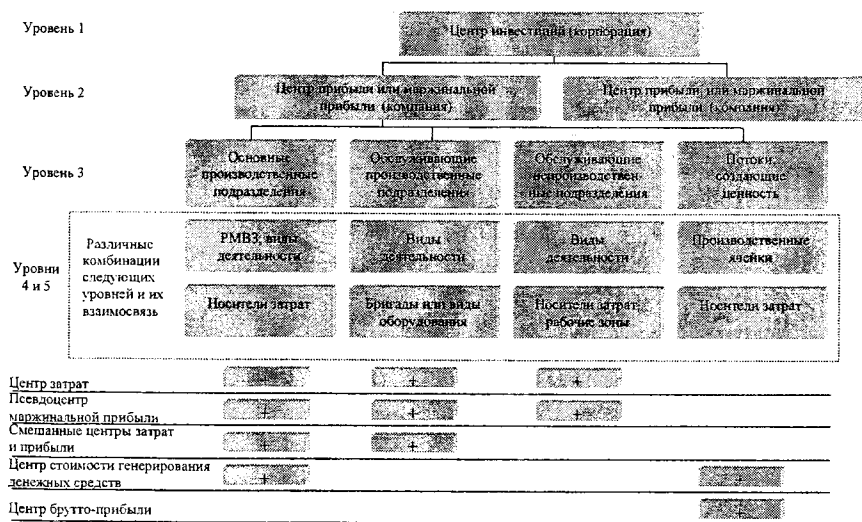


Рис. 9. Предлагаемая вертикальная взаимосвязь (центры прибыли, центры маржинальной прибыли, псевдоцентры маржинальной прибыли, центры затрат) объектов учета затрат

В псевдоцентрах маржинальной прибыли продукция оценивается по переменным затратам. При этом расчет трансфертной цены, если выбран вариант на основе затрат, может осуществляться на базе либо фактических

затрат (наценка от фактических затрат), либо плановых затрат (наценка от плановых затрат). В первом случае завышаются выручка подразделения и прибыль, а отклонения фактических затрат от их плановых значений перекладываются на подразделение-потребителя. Эти проблемы решает определение трансфертной цены на базе плановых затрат. Смешанные центры затрат и прибыли – подразделения, поставляющие продукцию другим подразделениям (по себестоимости) и реализующие избыточную продукцию на сторону (см. рис. 9).

Объектом учета целевых затрат в рамках бережливого производства может быть поток, создающий ценность продукта. Менеджеры потока, создающего ценность продукта, несут ответственность за брутто-прибыль (разница между выручкой от реализованной продукции, проходящей через поток, и затратами потока). Поэтому нами рекомендуется данный центр ответственности обозначить как центр брутто-прибыли (см. рис. 9). Брутто-прибыль в данном случае состоит из прибыли и разницы в остатках непроданной продукции и НЗП на начало и конец периода (сальдо начальное минус сальдо конечное). Центр стоимости генерирования денежных средств можно встретить в организациях, использующих принципы бережливого производства. Следует также отметить, что подразделение, которое самостоятельно устанавливает цены на продукты и определяет потребителей, т.е. проводит переговоры с прочими подразделениями компании, может рассматриваться как центр прибыли. На рис. 10 представлена рекомендуемая схема горизонтальной взаимосвязи между такими объектами учета затрат, как и обслуживающие производственные подразделения. В зависимости от делегирования ответственности и полномочий можно выделить несколько типов центров ответственности: от полного набора полномочий до минимального. Данные полномочия позволяют определить статьи затрат, являющиеся реально контролируемыми со стороны руководителей подразделений. Так, если закрепить за каждым центром ответственности активы (оборудование, материальные ценности и т.д.), то это позволит осуществлять контроль за ними, определять эффективность их использования, управлять затратами, самостоятельно дозагружая неиспользуемое оборудование, а для центров, ответственных за маржинальную, трансфертную, брутто-прибыль, – определять эффективность функционирования активов при помощи расчета показателя рентабельности активов.

Следовательно, на современном предприятии каждый центр затрат трансформируется в центр «затраты – результат» или «затраты – эффект», когда менеджеры несут ответственность как за затраты, так и за результаты работы, выраженные нефинансовыми измерителями. Вместе с тем, центры «затраты – эффект» могут быть и не связаны напрямую со структурой организации. Это могут быть: мероприятия по реорганизации производства, когда результатом работы является оптимальная схема производства (одновременно для целей управления необходима информация о затратоемкости этого проекта); мероприятия по внедрению новых систем управления качеством; мероприятия по внедрению новой автоматизированной системы управления предприятием.

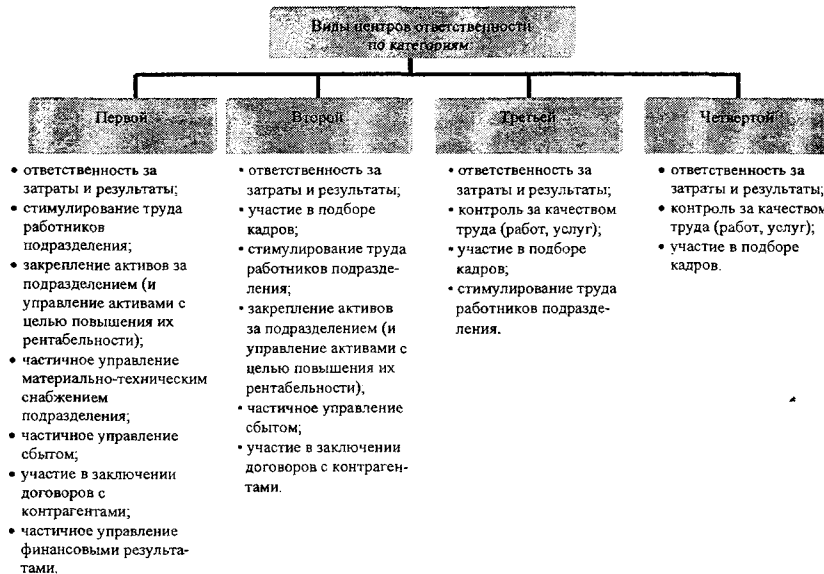


Рис. 10. Горизонтальная взаимосвязь (основные и обслуживающие производственные подразделения) объектов учета затрат

Немного нетипичным примером такого центра могут быть мероприятия по сокращению себестоимости продукции. Здесь важно добиться определенных результатов, например, величины, на которую будут сокращена себестоимость продукции, и при этом не должны пострадать качественные характеристики результатов той или иной деятельности. В случае же когда затраты центра определяют вышестоящая организация, такие центры можно назвать центрами управленческого учета затрат. Другими словами, это центры, в рамках которых ведется учет затрат, но отсутствует ответственность за величину учитываемых показателей.

Особым промежуточным объектом учета затрат является обслуживающий центр ответственности. Обслуживающим центром ответственности мы предлагаем называть центр ответственности, оказывающий услуги прочим центрам ответственности (потокам, создающим ценность, рабочим местам возникновения затрат, производственным ячейкам, цехам, видам деятельности и т.д.). Следовательно, обслуживающим центром ответственности может стать любое управленческое подразделение, а также подразделения, функционирующие в сфере снабжения (склады материалов, лаборатории и т.д.). Это обстоятельство меняет всю схему перераспределения затрат предприятия и позволяет более точно определить рентабельность производимых видов продукции. Обслуживающим центром ответственности могут быть как центры затрат, так и центры прибыли, в том числе функционирующие в рамках использования системы трансфертных цен.

Объекты управленческого учета затрат могут классифицироваться в зависимости от сфер деятельности: снабжение, производство, продажи. Вместе с тем сами процессы снабжения, производства и продажи также, по нашему мнению, являются промежуточными объектами управленческого учета затрат. Таким образом, обслуживающие центры ответственности можно подразделить на обслуживающие производственные (цех по наладке оборудования, энергоцех, теплоцех, ремонтно-механический цех, транспортный цех и т.д.) и обслуживающие непроизводственные (управленческие подразделения, обслуживающие центры затрат общего значения, такие как столовая, хозяйственный цех, отдел социального развития и т.д.).

Такие места возникновения затрат, как группы оборудования, можно обозначить как рабочие. Сегодня можно выделить два подхода к организации рабочих мест возникновения затрат: это автоматизированные поточные линии (операции по обработке детали осуществляются на нескольких станках) и многофункциональное технологическое оборудование (которое позволяет осуществить все операции по обработке детали на одном станке). Использование многофункционального оборудования в современных условиях хозяйствования призвано решить целый ряд проблем. Во-первых, проблему производства продукции в условиях колебания спроса и предложения. Как известно, запускать поточные линии для производства небольших объемов продукции невыгодно. Во-вторых, проблему сокращения времени обработки частей продукта. Таким образом, под производственным рабочим местом возникновения затрат (РМВЗ) следует понимать группу оборудования, которая участвует в производстве продуктов непрерывно – с момента начала обработки изделия на первом станке (вход) и до момента окончания обработки на последнем (выход). В случае если обработка продукта прерывается, например, на 6-м станке (из 14) и затем, после операций в другом подразделении возвращается обратно на 6-й станок, необходимо выделить два рабочих места возникновения затрат, первое из которых включает шесть станков, второе – восемь. Каждое рабочее место возникновения затрат должно быть закодировано (код подразделения, группы оборудования). В рамках основного цеха можно выделить основные (оборудование, на котором непосредственно производится продукт) и вспомогательные (оборудование, которое обслуживает процесс производства: насосы, краны, верстаки и т.д.) рабочие места возникновения затрат. Такое деление оказывает влияние на всю схему распределения затрат организации и позволяет определить более точную себестоимость продукции.

Некоторые взаимосвязанные центры затрат (например, рабочие места возникновения затрат, производственные ячейки) целесообразно подразделять на лимитированные центры затрат (узкие места в производстве) и нелимитированные центры затрат (центры затрат, в которых отсутствуют ограничения). Такая группировка центров затрат помогает определиться с максимальным объемом деятельности (потенциалом) всего подразделения и даже предприятия, поскольку производить больше, чем в рамках лимитированного производственного центра ответственности, предприятие не может. При использовании

целевого подхода в системе управленческого учета затрат такая информация является приоритетной.

В рамках основных и обслуживающих производственных центров ответственности объектом учета затрат могут быть состояние оборудования (загруженное и незагруженное) или вид транспорта в транспортном цехе. Заказ в обслуживающем производственном подразделении (пар, энергия и т.д.) также может стать промежуточным объектом управленческого учета затрат.

Необходимо особо отметить, что в качестве объекта управленческого учета затрат могут выступать рабочие зоны и конкретный персонал. В отечественной теории и практике учета затрат такие объекты не выделялись. Вместе с тем, согласно нормам положения по управленческому учету SMA IMA «Учетная классификация затрат, формируемых в рабочих зонах», в целях проведения анализа затрат их учет рекомендуется вести по рабочим зонам (местам дислокации работников, как правило, сотрудников офисов). Затратами рабочей зоны являются затраты, которые несет организация при обеспечении работников, выполняющих возложенные на них задачи, рабочими местами, технологическими средствами, связью и т.д. Следовательно, учет данных затрат ведется в разрезе конкретных работников (как вариант в разрезе видов деятельности). Ряд статей затрат могут учитываться и в разрезе подразделений. Классификация затрат рабочих зон представлена в табл. 11.

Таблица 11

Классификация затрат рабочих зон согласно положению по управленческому учету (SMA) IMA «Учетная классификация затрат, формируемых в рабочих зонах»

№ п/п	Группа затрат	Статьи затрат
1	Прямые затраты, связанные с рабочими площадями	Затраты на содержание площадей, прямо связанных с конкретным работником: затраты на аренду помещений, или амортизация, зарплата работника, вознаграждение, затраты на обслуживание рабочей зоны (затраты на уборку, свет, газ и т.д.)
2	Прямые затраты на технологическое обслуживание	Неделимые затраты, относимые на конкретного работника: транспортные затраты, информационное обслуживание, затраты на обучение, затраты на канцелярские принадлежности, затраты на обслуживание компьютера, амортизация компьютера, затраты на ремонт и т.д.
3	Затраты на коммуникацию и взаимодействие	Затраты на поддержание взаимодействия между другими работниками, клиентами, поставщиками, консультантами и т.д.: транспортные затраты, затраты на голосовую почту, прочие затраты на связь и т.д.
4	Косвенные затраты, связанные с рабочими площадями	Затраты на содержание площадей, прямо не связанных с конкретным работником (подлежат распределению): затраты на содержание помещений по обучению сотрудников, затраты на камеры хранения, затраты на программы по совершенствованию структуры рабочих зон и т.д.
5	Косвенные затраты на технологическое обслуживание	Затраты на технологическое обслуживание, распределяемые между работниками: затраты на медицинскую помощь, затраты на проведение телеконференций, затраты на содержание соответствующего оборудования (в т.ч. амортизация) и т.д.

Рекомендуется выделять пять групп затрат рабочей зоны: прямые и косвенные затраты, связанные с рабочими площадями, прямые и косвенные затраты на технологическое обслуживание, затраты на коммуникацию и взаимодействие. Данная система учета позволяет повысить эффективность контроля за затратами, упростить процедуры планирования затрат, проводить сравнения с аналогичными затратами других организаций-конкурентов, оценивать деятельность сотрудников. При этом учету подлежат как прямые, так и косвенные затраты, требующие применения процедуры их распределения. Это обстоятельство позволяет нам говорить о наличии параллельных систем формирования информации о некоторых группах затрат (например об использовании двойных параллельных систем распределения затрат), где в качестве конечных могут выступать несколько объектов учета затрат. Несомненно, следует выделять основные конечные объекты (например, продукты) и вторичные (например, персонал).

Вторичные конечные объекты аккумулируют не всю совокупность затрат, а только отдельные группы, или виды, затрат (например, некоторые статьи накладных затрат). Затраты, учитываемые в разрезе конкретных работников, могут быть в дальнейшем распределены (или поглощены) между прочими учетными объектами (подразделениями-потребителями услуг служащего и даже конечными объектами учета затрат) (в рамках использования процессно-ориентированной системы учета целевых затрат).

Важным объектом учета является вид деятельности. Дадим определение этому понятию. Вид деятельности представляет собой совокупность последовательных действий или процессов на различных уровнях управления организацией в сферах снабжения, производства и сбыта, имеющих один или несколько носителей затрат и направленных на достижение определенного результата посредством использования материальных, трудовых и прочих ресурсов. При этом оценка таких ресурсов в стоимостном выражении позволяет сформировать информацию о затратах, позволяющую, с одной стороны, контролировать расход данных ресурсов, а с другой, определить наиболее точную себестоимость готовой продукции. Такими образом, вид деятельности включает в себя цель, средства, результат, сам процесс и носитель затрат. Сбор информации о затратах обеспечивается в том числе использованием системы счетов бухгалтерского учета.

Кроме видов деятельности, РМВЗ и т.д. в группу промежуточных объектов учета затрат мы рекомендуем относить стадии жизненного цикла продукта и рыночные функции продукта. Распределение затрат между рыночными функциями продукта осуществляется в процессе определения его целевой себестоимости. Следовательно, рыночные функции продукта должны рассматриваться как промежуточные объекты учета целевых затрат. Кроме стадий жизненного цикла продукта (СЖЦ), в разрезе которых необходимо планировать и формировать отчетную информацию о затратах и результатах нарастающим итогом за все годы существования продукта на рынке (затраты на разработку продукта, на производство и на послепродажное обслуживание, которые должны быть в конечном итоге покрыты общей выручкой от продаж), целесообразно использовать такой объект учета затрат, как циклы существования продукта на рынке (ЦСПР): «нововведение» (учет затрат на произ-

водство продукции, которая в результате успешных испытаний была выпущена в продажу, но еще не завоевала рынок), «стабильность» (учет затрат на производство продукции, которая успешно завоевала долю на рынке), «упадок» (учет затрат на производство продукции, спрос на которую падает.). Такой подход позволит усовершенствовать систему сбора и обработки информации для менеджеров, ответственных за ассортимент выпускаемой продукции (выбор ассортимента исходя из минимальных затрат, собранных в разрезе СЖЦ продуктов и ЦСПР), и будет способствовать организации более совершенной системы планирования целевых затрат и результатов.

В предложенную группу конечных объектов учета затрат включаются не только продукты (части продуктов), но также проекты и клиенты (покупатели). В частности, под проектом мы понимаем уникальную, неповторяемую деятельность, имеющую временные рамки и определенные цели, направленную на создание определённого прототипа (например, нового продукта). Особую роль система управленческого учета целевых затрат призвана играть в процессе создания и функционирования стратегических альянсов между компаниями (совместных проектов в области исследований, совместного использования патентов, совместного продвижения на рынок одного бренда и т.д.). Это одно из современных направлений в мировой практике управленческого учета, заключающееся в подготовке информации о будущих выгодах вхождения организации в альянс (планирование затрат и результатов до заключения соглашения), отражении результатов соглашений в бюджетах и стратегических планах и контроле за результатами соглашений путем разработки внутренних отчетов, аналогичных тем, которые используются для контроля за инвестициями.

Покупатели (каналы сбыта или территориальные зоны продаж) также являются объектами управленческого учета затрат, поскольку затраты относятся на эти объекты после процедур калькулирования себестоимости готовой продукции (либо расчета затрат потока), определения себестоимости проданной продукции и распределения затрат на продажу (в данном случае корректнее распределять эти затраты между покупателями, а не между продуктами). Более того, на предприятиях комплексного производства (предприятия нефтехимической отрасли, например, ОАО «Казаньоргсинтез», ОАО «Нижнекамскнефтехим» и т.д.) в процессе формирования информации о затратах и результатах целесообразно ориентироваться именно на покупателей (каналы сбыта), а не ограничиваться сбором информации о продуктовых группах сопряженной (например, этилен и пропилен) и попутной (различного рода фракции) продукции. Специфика таких предприятий требует расчета и принятия решений по увеличению рентабельности каналов сбыта, за работу которых несут ответственность конкретные менеджеры. Подход, в рамках которого менеджеры несут ответственность за продажу конкретной группы сопряженной и попутной продукции, не представляется нам эффективным.

Предложенная модель управленческого учета целевых затрат применима для предприятий отраслей первичного (добыча сырья) и вторичного (Машиностроение, металлообработка, нефтепереработка и т.д.) секторов, независимо от уровня концентрации производства.

ГЛАВА 2. ОТРАЖЕНИЕ ЗАТРАТ НА СЧЕТАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Счета управленческого учета затрат на производство: современные подходы

В связи с выделением управленческого учета в отдельную систему, позволяющую формировать информацию, требуемую руководителями организаций, возникла необходимость в разделении счетов на счета финансовой и управленческой бухгалтерий. Аналитический учет с использованием счетов управленческой бухгалтерии является основой для создания системы внутренней отчетности, которая, в свою очередь, предполагает разработку и внедрение эффективных систем управленческого контроля и анализа, позволяющих принимать более взвешенные оперативные и, в отдельных случаях, стратегические решения. Рассмотрим наиболее распространенные варианты использования счетов управленческого учета, получившие широкую известность в учетной теории и практике РФ (см. рис. 11): выделение отдельного класса счетов управленческого учета затрат; использование группы 20-30-х счетов в качестве счетов управленческого учета; использование группы 20-х счетов в качестве счетов управленческого учета; создание отдельного плана счетов управленческого учета в рамках системы бюджетного управления организацией.

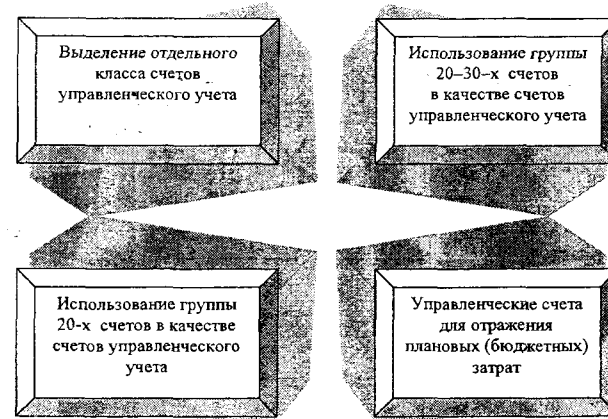


Рис. 11. Варианты ведения управленческой бухгалтерии с использованием счетов управленческого учета

Вариант с использованием отдельного класса счетов управленческого учета в рамках разработки плана счетов МСФО рассмотрен в статье А.Гершуна [13]. В общем плане счетов выделен восьмой класс счетов (всего девять классов, в т.ч. забалансовые счета) с отражением затрат по принципу «прямые – косвенные»: счет 81 «Прямые материальные затраты», счет 82 «Прямые затраты на оплату труда», счет 83 «Прямые накладные производственные затраты»,

счет 84 «Косвенные производственные затраты» и счет 85 «Другие счета управленческого учета». Необходимо подчеркнуть, что счета управленческого учета неразрывно связаны с термином «затраты». Вместе с тем, в состав счетов управленческой бухгалтерии нередко относят также счета результатов и счета запасов (счет «Готовая продукция»). Так, представляет интерес предложенный сотрудниками фирмы «Союзаудит» под руководством профессора В.Ф.Палия седьмой класс счетов управленческого учета «Анализ издержек и доходов» [204/5] с выделением следующих групп счетов: 71 «Издержки производства по продукции, работам и услугам», 72 «Издержки производства по аналитическим центрам», 73 «Издержки отчетного периода», 74 «Прочие доходы и расходы», 75 «Выпуск и продажа продукции», 76 «Финансовые результаты», 77 «Перераспределение расходов, записанных на счетах финансового учета», 78 «Перераспределение доходов, записанных на счетах финансового учета», 79 «Другие перераспределения и закрытия счетов». В 1992 г. В.И.Ткач в рамках организации учета затрат по методу «затраты – результат» предложил использовать отдельный, десятый, класс счетов управленческой бухгалтерии (счета 1–9 разделов предназначены для ведения финансовой бухгалтерии, которая рассматривается как самодостаточная). Им также предложено открывать счета затрат «по функциям», «по подфункциям», счета центров ответственности, счета отклонений от нормативных затрат, если предприятие использует метод SC (standard costing), и счета «переменных и постоянных затрат по функциям», «переменных и постоянных затрат по подфункциям», «переменных и постоянных затрат по центрам ответственности», если применяется метод учета сокращенной себестоимости (на базе переменных затрат) [92].

Некоторые специалисты, выделяя группу 30-х счетов (в рамках действующего плана счетов), обозначают их как счета управленческого учета. Профессор В.Б.Ивашкевич предлагает независимую подсистему счетов 30–39 (без прямой корреспонденции со счетами 20–29), обороты и сальдо которых не находят отражения в финансовой бухгалтерской отчетности, то есть счета 30 «Затраты АВС» (затраты *по видам деятельности*), 33 «Затраты в разрезе объектов» (*виды продукции и их части, покупатели, каналы реализации и т.д.*), 39 «Накопитель затрат» (используется при необходимости для накопления информации о видах продукции и их частях, или покупателях, или каналах реализации в течение года) [22 с. 490–495]. В этом контексте представляют интерес предложения Т.П.Карповой [83], связанные со структурой 30-х счетов (см. табл. 12). Н.Д.Врублевским предложен принцип группировки издержек производства *по видам затрат* на 30-х счетах [8, с.90]: 30 «Материальные издержки производства»; 31 «Издержки производства на энергоносители»; 32 «Трудовые издержки производства»; 33 «Социальные издержки производства», 34 «Накладные издержки производства»; 35 «Выполнение публичных обязательств»; 36 «Издержки производства на сообщения, транспорт и прочие расходы»; 37 «Калькулируемые издержки производства» (см. табл. 12). Большая часть затрат, собранных по дебету этих счетов, списывается на счет «Продажи». Остальные затраты относятся на незавершенное производство.

Группа 30-х счетов управленческого учета

Счета	В.Б.Ивашкевич [22]	Т.П.Карлова [83]	Н.Д.Врублевский [8]	"И.С.Франчайзи"	Е.В.Исаева *
30	«Затраты ABC»	«Затраты снабженческо-заготовительной деятельности»	«Материальные издержки производства»	«Основные производственные процессы»	«Затраты по процессам»
31		«Затраты на основное производство»	«Издержки производства на энергоносители»	«Вспомогательные производственные процессы»	
32		«Затраты вспомогательных производств»	«Трудовые издержки производства»	«Совместные производственные процессы»	
33	«Затраты в разрезе объектов»	«Затраты финансово-сбытовой деятельности»	«Социальные издержки производства»	«Затраты на эксплуатацию оборудования»	«Затраты по видам продукции»
34		«Затраты по организационной деятельности»	«Накладные издержки производства»		«Затраты по группам покупателей»
35		«Затраты по объектам калькулирования»	«Выполнение публичных обязательств»		
36			«Издержки производства на сообщения, транспорт и прочие расходы»		
37			«Калькулируемые издержки производства»		
38					
39	«Накопитель затрат»	«Накопление затрат по объектам калькулирования»			

* См.: научное исследование Е.В.Исаевой. Управленческий учет в маркетинге. – Новосибирск, 2005.

Вариант с использованием группы 20-30 счетов в качестве счетов управленческого учета исследован в работе Н.А.Ермаковой [16, с. 160–175]. Затраты на счетах 20–29 собираются в разрезе бизнес-процессов (видов деятельности) и затем относятся в дебет счетов 30–39 по объектам калькулирования.

Представляет интерес методика использования группы 30–33-х счетов, внедренная «IS:Франчайзи» в ОАО «ВолгаТелеком» (см. табл. 12).

Затраты на данных счетах отражаются в разрезе процессов или видов деятельности (эксплуатация оборудования, маркетинг, эксплуатация зданий и сооружений, общее руководство, учет и аудит и т.д.), в поэлементном разрезе и списываются в конечном итоге в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу».

Таким образом, многими учеными-экономистами предлагается активно применять группу 30-х счетов в качестве счетов управленческого учета с отражением на них затрат по видам деятельности, объектам калькулирования, покупателям и центрам ответственности (каналам реализации) и т.д.

Существует точка зрения, что 30-е счета можно отнести к управленческим и в том случае, если их структура соответствует затратам, собранным в поэлементном разрезе [14], [61], [17]. Однако более распространенным является подход, когда группу 30-х счетов, предназначенную для отражения затрат по элементам, рассматривают в качестве счетов финансовой бухгалтерии, а группу 20-х счетов, по дебету которых затраты собираются в разрезе центров ответственности, элементов и статей затрат, видов продукции и т.д., – управленческой бухгалтерии.

Многие авторы, исследуя проблемы управленческой бухгалтерии в части учета затрат, ограничиваются группой 20-х счетов [72],[66],[33].[31]. Подход, когда производственные счета рассматриваются в качестве управленческих, является доминирующим. Следует отметить, что в 70–90-е годы отечественные специалисты в области производственного учета предлагали усовершенствовать группу производственных счетов. В начале 70-х годов профессор Н.Г.Чумаченко, исследуя англосаксонскую систему управленческого учета, предложил открыть следующие синтетические счета для учета отклонений от нормативных затрат: «Отклонения по материалам за счет цен», «Отклонения по материалам за счет использования», «Отклонения по зарплате за счет тарифов», «Отклонения по зарплате за счет использования», «Отклонения по накладным расходам за счет производительности», «Отклонения по накладным расходам за счет использования мощности», «Отклонения по накладным расходам за счет превышения сметы» [65]. В середине 70-х годов профессором В.Б.Ивашкевичем было обосновано использование специального собирательно-распределительного счета для отражения взаимосвязи группировки затрат по элементам с системным учетом фактической себестоимости продукции [81]. В конце 70-х – начале 80-х годов некоторыми учеными предлагалось открывать синтетические счета «Издержки основного производства по нормам», «Издержки основного производства по отклонениям от норм» и «Изменения норм» в целях учета затрат не только основных, но и вспомогательных производств [74],[73]. Это способствовало сближению отечественного метода нормативного учета затрат

и метода SC («Standard-costing»), широко распространенного в зарубежных компаниях. Представляют интерес рекомендации по использованию нового синтетического счета «Расходы по приобретению материалов и содержанию складского хозяйства» и счета «Внутренний оборот» (разгружающего счет «Внутрихозяйственные расчеты»), с отражением на нем продукции во внутреннем обороте объединения по плановой себестоимости [84]. При этом отклонения между фактической и плановой себестоимостью предлагалось списывать на себестоимость конечной продукции объединения. Данные рекомендации знаменуют собой начальный этап развития системы трансфертного ценообразования на отечественных предприятиях. В середине 80-х годов Д. Ураков предложил вместо выделения отдельных синтетических счетов использовать субсчета к счету 20 «Основное производство» с отражением на них затрат по нормам, отклонений от норм, изменений норм в разрезе центров ответственности и элементов затрат [94]. В 90-е годы звучали предложения изучить опыт французской системы управленческого учета, предусматривающей использование следующих счетов: «Отклонения от предварительно определенной себестоимости», «Разницы включения», «Результаты управленческой бухгалтерии» [92]. В начале XXI века специалисты предлагают на отдельном собирательно-распределительном счете учитывать затраты на качество [78].

В настоящее время отдельные специалисты по управленческому учету рекомендуют не только увязывать уровни аналитики, присваиваемые счетам 20–29, с кодами строк в бюджетах и планах [46], но и вести бюджетный учет затрат и результатов путем формирования показателей оперативных бюджетов на таких счетах управленческой бухгалтерии, как «Сальдо доходов и расходов по обычным видам деятельности», «Бюджет по обычным видам деятельности», «Бюджет движения денежных средств», «Бюджет прямых трудовых затрат», «Бюджет накладных расходов» и т.д. [60, с. 31–55], или выделять внебалансовые счета «Бюджетные издержки центров ответственности», «Отклонения в затратах по центрам ответственности», «Результаты производственно-коммерческой деятельности центров ответственности» [63].

Представляют интерес предложения использовать зарубежный опыт ведения управленческого учета на счетах. Это, в частности, выделение таких счетов управленческой бухгалтерии, как внебалансовые счета продаж, учета издержек производства, прочих расходов, а также внебалансовые счета финансового учета [8], которые позволяют определить взаимосвязь между видами бухгалтерского учета. Предложение интересно тем, что обозначена новая группа счетов – внебалансовые счета, составной частью которой являются счета управленческого учета (наряду со счетами финансового учета и счетами-экранами). Учет на внебалансовых счетах осуществляется с использованием принципа двойной записи (в отличие от забалансовых счетов, где этот принцип не применяется).

Проблемы взаимосвязи между счетами финансового и управленческого учета исследованы в работах известных специалистов по бухгалтерскому учету [70], [37], [28], [92], [3], [48]. Одним из первых, кто предлагал на отечественных предприятиях разделить финансовую и управленческую бухгалтерии по

принципу «элементы затрат (финансовый учет) – статьи калькуляции и прочие группировки затрат (управленческий учет)», был В.И.Ткач. Для этих целей им был предложен План счетов. После того как в действующем Плане счетов появилась возможность использовать группу 30-х счетов для отражения затрат в поэлементном разрезе, многие отечественные ученые предложили свои варианты разделения счетов финансового и управленческого учета (см. табл. 13). В частности, В.Ф.Палий [37, с. 60–61] рекомендовал счета управленческого учета 20–29 оставить неизменными. Однако, по его мнению, их следует дополнить счетом 27 «Отражение издержек производства». Данный счет необходим для зеркального отражения информации, формируемой в финансовом учете на счете 37 «Отражение расходов по элементам». Варианты применения 30-х счетов и счетов-экранов рассмотрены в работах Л.З.Шнейдмана и С.А.Николаевой (см. табл. 13). Три варианта корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи финансового и управленческого учета выделяет М.З.Пизенгольц [39]. При первом варианте взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом осуществляется при помощи контрольных счетов, к которым относятся счета элементов затрат финансовой бухгалтерии. Второй вариант означает использование парных контрольных счетов одного и того же наименования (отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны). Через эти счета обороты финансового и управленческого учета разграничиваются изначально. При использовании второго варианта подсистемы финансового и управленческого учета рассматриваются как автономные и замкнутые. Третий вариант предусматривает применение специальных счетов, через которые «передаются» обороты из одной подсистемы в другую (в качестве примера был предложен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»). М.А.Вахрушина предложила уникальные варианты отражения затрат на счетах бухгалтерского учета в рамках автономной и интегрированной систем [3, с. 350–353]. О.А.Миронова в рамках действующего плана счетов предлагает использовать нулевой код для счетов, отражающих взаимосвязь финансового учета с управленческим⁶. При этом счетами управленческой бухгалтерии, по ее мнению, являются счета: производственных запасов, производственных затрат, товаров, готовой продукции и реализации, финансовых результатов и использования прибыли.

Отдельно рассматривается группа счетов «Денежные средства и расчеты», используемая в рамках деятельности как финансовой, так и управленческой бухгалтерий.

Таким образом, большинство отечественных специалистов по управленческому учету склоняются к мнению, что разделительной чертой между финансовым и управленческим учетом может стать трансформация группировки затрат по элементам (финансовая бухгалтерия) в группировку затрат по статьям (управленческая бухгалтерия). При этом желательно использование счетов-экранов для переноса информации из одной бухгалтерии в другую.

⁶ См.: *Миронова О.А.* Финансовый учет в системе управления: Дис. ... докт. эконом. наук. – М., 1998, с. 170–171.

Счета финансового и управленческого учета

Код счета	В.Ф.Палай [37]	Л.З.Шнейдман [70]	Н.Г.Шредер*	С.А.Николаева [28]
30	«Материальные затраты»	«Материальные затраты»	«Материальные затраты»	
31	«Затраты на оплату труда»	«Затраты на оплату труда»	«Затраты на оплату труда»	«Материальные затраты»
32	«Отчисления на социальные нужды»	«Отчисления на социальные нужды»	«Отчисления на социальные нужды»	«Затраты на оплату труда»
33	«Амортизация»	«Амортизация»	«Амортизация»	«Отчисления на социальные нужды»
34	«Прочие затраты»	«Прочие затраты»	«Прочие затраты»	«Амортизация»
35		«Расходы по обычным видам деятельности»		«Прочие затраты»
36				«Затраты по обычным видам деятельности»
37	«Отражение расходов по элементам»		«Отражение общих затрат»	
38				
39		«Остатки материальных ценностей»	«Незавершенное производство»	
30*-39*, 90*		Счета экраны, названия которых соответствуют финансовым счетам 30* - 34*, счет 90* «Продажи»		Счета-экраны, названия которых соответствуют финансовым счетам 31* - 35*, счет 90* «Продажи»
20-21	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов
23	Название в соответствии с планом счетов	Название в соответствии с планом счетов	Название в соответствии с планом счетов	Название в соответствии с планом счетов
25-26	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов
27	«Отражение издержек производства»	«Результаты производственной деятельности»	«Распределение общих затрат»	«Результаты производственной деятельности»
28-29	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов	Названия в соответствии с планом счетов

*Шредер Н.Г. Управленческий учет: анализ типичных ошибок. - М.: выпуск журнала «Современный управленческий учет», 2005. - 95 с.

В мировой теории и практике бухгалтерского учета проблема разделения счетов на счета финансовой и управленческой бухгалтерий также является актуальной. В Швеции в 1976 году Конфедерацией шведских предпринимателей совместно с Федерацией шведских промышленников был разработан план счетов бухгалтерского учета для небольших и средних компаний. Различия в уровнях детализации информации для финансового и управленческого учета предопределили создание специального класса счетов управленческого учета (класса 9). Из-за повышенного интереса к системе управленческого учета в 1982 г. были опубликованы разъяснения (рекомендации), касающиеся вопросов взаимосвязи финансовой и управленческой бухгалтерий с использованием данного плана счетов. По данным исследований, 18% небольших и средних шведских компаний используют этот подход [108, с. 10]. В качестве второго варианта была предложена интегрированная система управленческого учета, когда коды счетов центров затрат и объектов калькулирования увязывались с операциями в финансовой бухгалтерии.

Представляют интерес разработки аудиторских компаний в области создания плана счетов бухгалтерского учета, такие как рекомендации по применению общего плана счетов бухгалтерского учета для турецких предприятий (в середине 90-х годов XX века), включающего девять разделов: текущие активы (раздел № 1), внеоборотные активы (раздел № 2), краткосрочные обязательства (раздел № 3), долгосрочные обязательства (раздел № 4), собственный капитал (раздел № 5), отчет о прибылях и убытках (раздел № 6), учет затрат (раздел № 7), свободные счета (раздел № 8), резервы (раздел № 9) [127]. Седьмой класс счетов можно обозначить как счета управленческого учета. Основными достоинствами данного плана счетов являются усиление контроля за хозяйственными операциями внутри компаний и создание информационной базы для руководителей компаний.

Рассмотрим схему отражения затрат на счетах управленческого учета во взаимосвязи со счетами финансового учета. Счета финансового учета представлены в табл. 14.

Таблица 14

Счета финансового учета (фрагмент [127])

Счет финансового учета	Название счета	Отчетность
102	Банки	Баланс
150	Сырье и материалы	
151	Основное производство (или Незавершенное производство)	
152	Готовая продукция	
257	Амортизация основных средств	
268	Амортизация нематериальных активов	Отчет о прибылях и убытках
320	Задолженность перед поставщиками	
335	Задолженность по оплате труда	
620	Себестоимость проданной продукции	
622	Расходы на услуги, связанные с продажей продукции	
630	Расходы на исследования и развитие	
631	Расходы на продажу и маркетинг	
632	Управленческие расходы	
660	Финансовые расходы краткосрочного характера	

В табл. 15 и 18 представлены два варианта счетов управленческого учета. Первый вариант предназначен для средних и крупных организаций, второй – для небольших. Первый вариант отражения затрат на счетах управленческого учета представляет интерес для отечественных промышленных предприятий.

Таблица 15

Вариант I Раздел плана счетов – счета учета затрат
(на основе методики [127])

Счет		Название счета
1	2	3
70	Переходные счета (в системе учета затрат)	
	700	Переходный счет
	701	Общий отражающий счет
71	Прямые материальные затраты	
	710	Прямые материальные затраты
	711	Отражающий счет прямых материальных затрат
	712	Отклонения по цене
	713	Отклонения по количеству (эффективности использования материалов)
72	Прямые затраты на оплату труда	
	720	Прямые затраты на оплату труда
	721	Отражающий счет прямых затрат на оплату труда
	722	Отклонения по ставке оплаты труда
	723	Отклонения по времени (эффективности использования труда)
73	Общие производственные затраты	
	730	Общие производственные затраты
	731	Отражающий счет общих производственных затрат
	732	Отклонения по уровню затрат
	733	Отклонения по производительности
	734	Отклонения по мощности (объему)
74	Затраты на услуги	
	740	Затраты на услуги
	741	Отражающий счет затрат на услуги
	742	Отклонения по затратам на услуги
75	Затраты на исследования	
	750	Затраты на исследования
	751	Отражающий счет затрат на исследования
	752	Отклонения по затратам на исследования
76	Затраты на продажу и маркетинг	
	760	Затраты на продажу и маркетинг
	761	Отражающий счет затрат на продажу и маркетинг
	762	Отклонения по затратам на продажу и маркетинг
77	Управленческие затраты	
	770	Управленческие затраты
	771	Отражающий счет управленческих затрат
	772	Отклонения по управленческим затратам
78	Финансовые затраты	
	780	Финансовые затраты
	781	Отражающий счет финансовых затрат
	782	Отклонения по финансовым затратам

Счет 700 «Переходный счет» используется для связи между финансовой и управленческой бухгалтериями в случае применения обособленного варианта управленческого учета. Он представляет собой счет финансовой бухгалтерии. В течение периода по дебету счета 700 («Переходный счет» в финансовой бухгалтерии) показывается расход ресурсов. В конце периода по кредиту этого счета отражаются и затем списываются на соответствующие счета затраты, собранные в рамках системы управленческого учета.

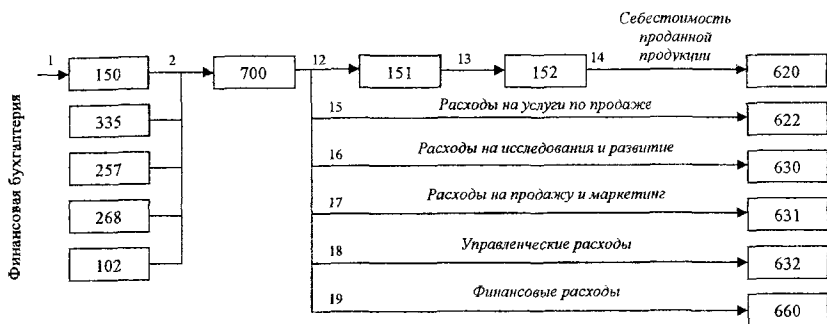
Счет 701 «Общий отражающий счет» также обеспечивает связь между обособленным управленческим учетом и финансовой бухгалтерией. Вместе с тем он является счетом управленческой бухгалтерии. В течение периода этот счет зеркально «отражает» затраты, ранее собранные на счете 700 «Переходный счет». Отражение происходит по кредиту рассматриваемого счета в корреспонденции со счетами затрат (счета 710, 720, 730 и т.д.). Итоговая сумма затрат, подлежащая передаче из системы управленческого учета в финансовую бухгалтерию, отражается по дебету счета 701 «Общий отражающий счет» с кредита отражающих счетов затрат, т.е. с кредита счетов 711, 721, 731 и т.д.

Оба счета (счет 700 «Переходный счет» и счет 701 «Общий отражающий счет») не применяются в рамках интегрированной системы финансового и управленческого учета.

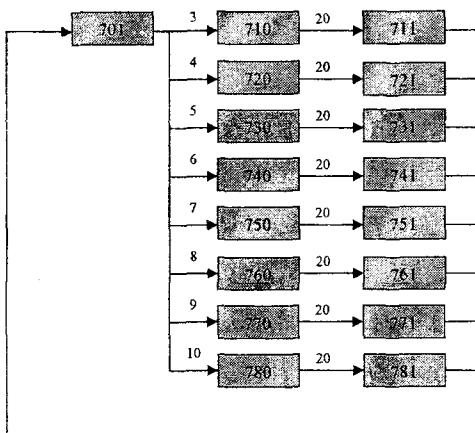
Остальные счета седьмого раздела можно подразделить на три группы: счета затрат (710, 720, 730 и т.д.), отражающие счета затрат (711, 721, 731 и т.д.) и счета отклонений (712, 713, 722, 723 и т.д.). Интерес представляет вторая группа счетов. В рамках ведения обособленного управленческого учета затраты с кредита указанных отражающих счетов списываются в дебет счета 701 «Общий отражающий счет», и тем самым создается замкнутая управленческая бухгалтерия. При втором варианте ведения учета затрат (в рамках интегрированной системы финансового и управленческого учета) производятся бухгалтерские записи, согласно которым нормативные затраты списываются с кредита счетов 711, 721, 731 и т.д. в дебет счета 151 «Основное производство».

Счета отклонений используются в рамках метода SC. Разница между фактическими и нормативными затратами отражается как по дебету, так и по кредиту этих счетов в зависимости от полученного перерасхода или выявленной экономии. Особенностью метода является то, что счета готовой продукции, себестоимости проданной продукции не рассматриваются как счета управленческого учета. Вместе с тем, в сферу деятельности управленческой бухгалтерии попадают финансовые затраты, связанные с операциями с иностранной валютой, начислением процентов и т.д.

Схема отражения затрат на счетах управленческого учета при использовании обособленного варианта управленческой бухгалтерии представлена на рис. 12 и в табл. 16. В момент составления отчета о прибылях и убытках затраты трансформируются в расходы. Поэтому в названиях счетов управленческой бухгалтерии используется понятие «затраты», в названиях счетов финансовой бухгалтерии – понятие «расходы».



Общий отражающий счет



11

Рис. 12. Обособленная управленческая бухгалтерия: упрощенная схема

Таблица 16

Журнал регистрации хозяйственных операций (обособленный управленческий учет)
(составлен на основе методики [127])

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Приняты к учету материальные ценности	150	320
2	Отражен расход ресурсов по дебету переходного счета		
2.1	Отражены материальные расходы	700	150
2.2	Отражены расходы на оплату труда	700	335
2.3	Отражены амортизационные расходы	700	257, 268
2.4	Отражены прочие расходы	700	102
3	Определены прямые материальные затраты	710	701

1	2	3	4
4	Определены прямые затраты на оплату труда	720	701
5	Определены общие производственные расходы	730	701
6	Определены затраты на услуги	740	701
7	Определены затраты на исследования	750	701
8	Определены затраты на продажу и маркетинг	760	701
9	Определены управленческие затраты	770	701
10	Определены финансовые расходы	780	701
11	Сбор затрат для их переноса в финансовую бухгалтерию:		
11.1	прямых материальных затрат	701	711
11.2	прямых затрат на оплату труда	701	721
11.3	общих производственных расходов	701	731
11.4	затрат на услуги	701	741
11.5	затрат на исследования	701	751
11.6	затрат на продажу и маркетинг	701	761
11.7	управленческих затрат	701	771
11.8	финансовых затрат	701	781
12	Списаны затраты на производство продукции (списаны с кредита счета 700 «Переходный счет» прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные затраты, собранные в системе управленческого учета)	151	700
13	Определена себестоимость готовой продукции	152	151
14	Определена себестоимость проданной продукции	620	152
15	Списаны расходы на услуги, связанные с продажей продукции	622	700
16	Списаны расходы на исследования и развитие	630	700
17	Списаны расходы на продажу и маркетинг	631	700
18	Списаны управленческие расходы	632	700
19	Списаны финансовые расходы краткосрочного характера	660	700
20	Заккрытие счетов затрат и отражающих счетов затрат:		
20.1	прямых материальных затрат	711	710
20.2	прямых затрат на оплату труда	721	720
20.3	общих производственных расходов	731	730
20.4	затрат на услуги	741	740
20.5	затрат на исследования	751	750
20.6	затрат на продажу и маркетинг	761	760
20.7	управленческих затрат	771	770
20.8	финансовых затрат	781	780

Схема отражения затрат на счетах управленческого учета при использовании интегрированного варианта управленческой бухгалтерии представлена на рис. 13 и в табл. 17.

Таблица 17

Журнал регистрации хозяйственных операций (интегрированный управленческий учет) (на основе методики [127])

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Приняты к учету материальные ценности	150	320
2	Определены <i>фактические</i> прямые материальные затраты	710	150
3	Определены <i>фактические</i> прямые затраты на оплату труда	720	335
4	Определены <i>фактические</i> общие производственные расходы	730	150, 335, 257, 268
5	Определены <i>фактические</i> затраты на услуги	740	102
6	Определены <i>фактические</i> затраты на исследования	750	150, 335, 102
7	Определены <i>фактические</i> затраты на продажу и маркетинг	760	150, 335, 102
8	Определены <i>фактические</i> управленческие затраты	770	150, 335, 257, 268
9	Определены <i>фактические</i> финансовые расходы	780	102
10	Списаны <i>нормативные</i> прямые материальные затраты на производство продукции (количество произведенной продукции × норма материальных затрат)	151	711
11	Списаны <i>нормативные</i> прямые затраты на оплату труда (количество произведенной продукции × норма затрат на оплату труда)	151	721
12	Списаны <i>нормативные</i> общие производственные затраты (количество произведенной продукции × нормативная ставка общих производственных затрат)	151	731
13	Списаны плановые затраты (расходы) на услуги	622	741
14	Списаны плановые затраты (расходы) на исследования	630	751
15	Списаны плановые затраты (расходы) на продажу и маркетинг	631	761
16	Списаны плановые управленческие затраты (расходы)	632	771
17	Списаны плановые финансовые затраты (расходы)	660	781
18	Определена нормативная себестоимость готовой продукции	152	151
19	Определена себестоимость проданной продукции	620	152
	Операции в конце месяца		
20	Операция по закрытию счета 710 (списаны нормативные затраты)	711	710

1	2	3	4
21	Определены отклонения по материальным затратам (в примере «неблагоприятные отклонения»)	712, 713	710
22	Операция по закрытию счета 720 (списаны нормативные затраты)	721	720
23	Определены отклонения по затратам на оплату труда (в примере «неблагоприятные отклонения»)	722, 723	720
24	Операция по закрытию счета 730 (списаны нормативные затраты)	731	730
25	Определены отклонения по общим производственным затратам (в примере «неблагоприятные отклонения»)	732, 733, 734	730
26	Операция по закрытию счета 740 (списаны плановые затраты)	741	740
27	Определены отклонения по затратам на услуги (в примере «неблагоприятные отклонения»)	742	740
28	Операция по закрытию счета 750 (списаны плановые затраты)	751	750
29	Определены отклонения по затратам на исследования (в примере «неблагоприятные отклонения»)	752	750
30	Операция по закрытию счета 760 (списаны плановые затраты)	761	760
31	Определены отклонения по затратам на продажу и маркетинг (в примере «неблагоприятные отклонения»)	762	760
32	Операция по закрытию счета 770 (списаны плановые затраты)	771	770
33	Определены отклонения по управленческим затратам (в примере «неблагоприятные отклонения»)	772	770
34	Операция по закрытию счета 780 (списаны плановые затраты)	781	780
35	Определены отклонения по финансовым затратам (в примере «неблагоприятные отклонения»)	782	780
36	Списаны неблагоприятные отклонения (распределение отклонений между себестоимостью проданной продукции и между остатками НЗП и готовой продукции):		
36.1	по материальным затратам	151, 152, 620	712, 713
36.2	по затратам на оплату труда	151, 152, 620	722, 723
36.3	по общим производственным затратам	151, 152, 620	732, 733, 734
37	Списаны неблагоприятные отклонения:		
37.1	по затратам (расходам) на услуги	622	742
37.2	по затратам (расходам) на исследования	630	752
37.3	по затратам (расходам) на продажу и маркетинг	631	762
37.4	по управленческим затратам (расходам)	632	772
37.5	по финансовым затратам (расходам)	660	782

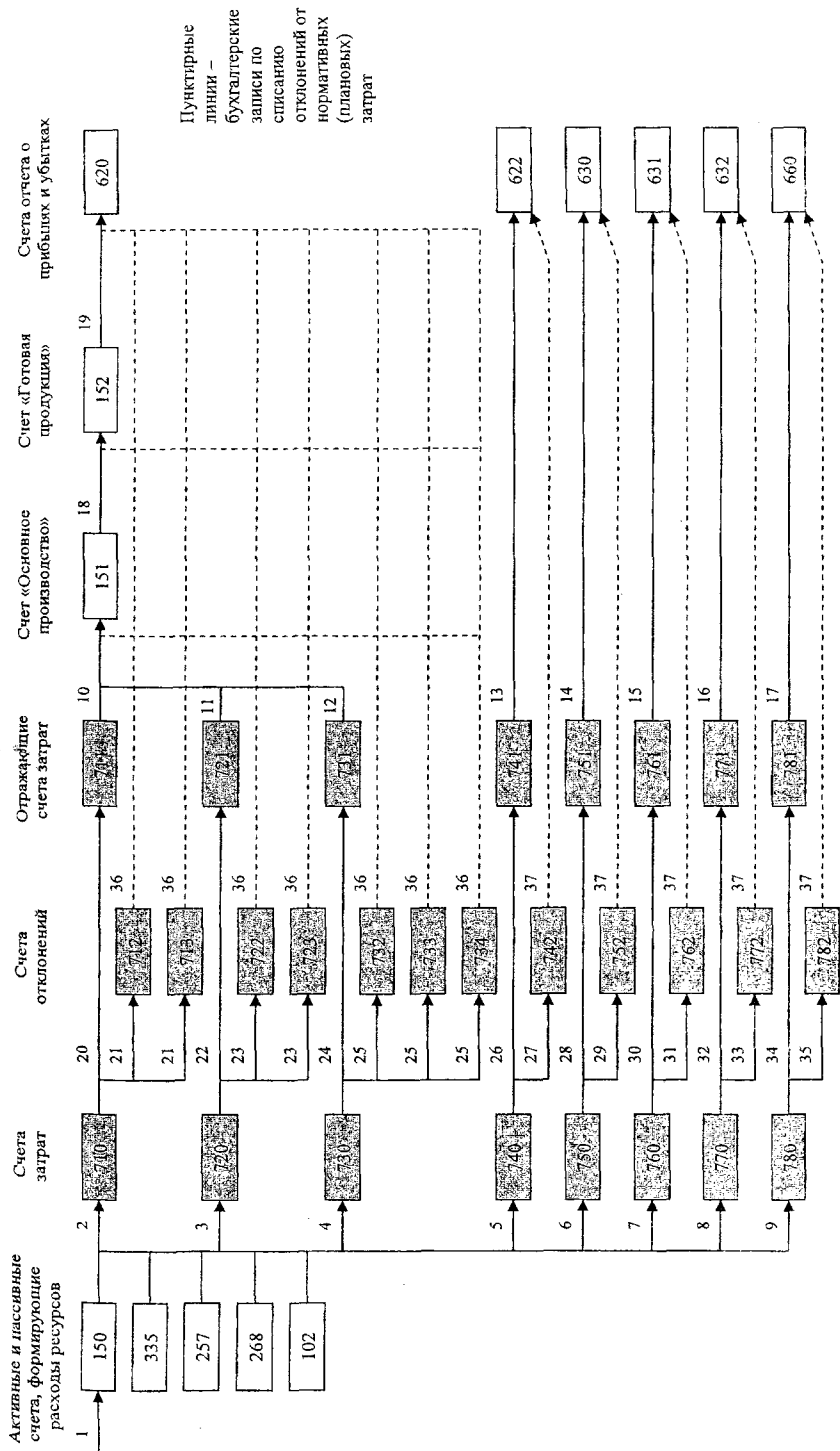


Рис. 13. Управленческий учет, интегрированный в общую бухгалтерию

Вариант 2. Раздел плана счетов – счета учета затрат [127]

Счет	Название счета
790	Прямые затраты на материалы
791	Заработная плата рабочих
792	Заработная плата служащих
793	Услуги обслуживающих подразделений
794	Смешанные затраты
795	Налоги
796	Амортизация
797	Финансовые расходы
798	Отражающий счет
799	Издержки производства

Следует отметить, что счета «Основное производство», «Готовая продукция», «Реализованная продукция» не рассматриваются как счета управленческого учета, в отличие от подхода, рекомендованного Л.З.Шнейдманом. Это обстоятельство упрощает создание обособленной системы управленческого учета и не требует дублирования указанных выше счетов. Счета шестого раздела плана счетов соответствуют позициям (строкам) в отчете прибылей и убытков.

Профессор Р.Энтони [95] разделил счета бухгалтерского учета по трем процессам: «Сбор информации» (счет «Денежные средства», счет «Производственные накладные расходы», счет «Материалы», счет «Задолженность по оплате труда» и т.д.), «Производство» (счет «Основное производство» и дебетовый счет «Готовая продукция»), «Продажи» (кредитовый счет «Готовая продукция», счет «Себестоимость реализованной продукции», счет «Управленческие расходы», счет «Продажи»). В результате план счетов был поделен на три составные части. Необходимо обратить внимание на то, что счета «Производственные накладные расходы» и «Управленческие расходы» не включены в группу счетов процесса «Производство». Идея разделения плана счетов была поддержана многими известными специалистами по управленческому учету и получила дальнейшее развитие. В частности, свой подход к организации системы учета затрат предлагает профессор Е.Шварц (см. рис. 14). В своем исследовании «Внутренний учет: совершенствование плана счетов управленческой бухгалтерии» [124] он подчеркивает, что основой для создания внутреннего плана счетов (или плана счетов управленческой бухгалтерии) является группа внутренних объектов: элементы затрат, затраты центров ответственности, виды деятельности и себестоимость проданной продукции.

При этом объектами финансового учета являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Особенностью представленного подхода является то, что отражающие счета применяют не только для связи между финансовым и управленческим учетом, но и в рамках самой управленческой бухгалтерии. Необходимо также отметить, что термин «расход» не используется в названии счетов управленческой бухгалтерии.

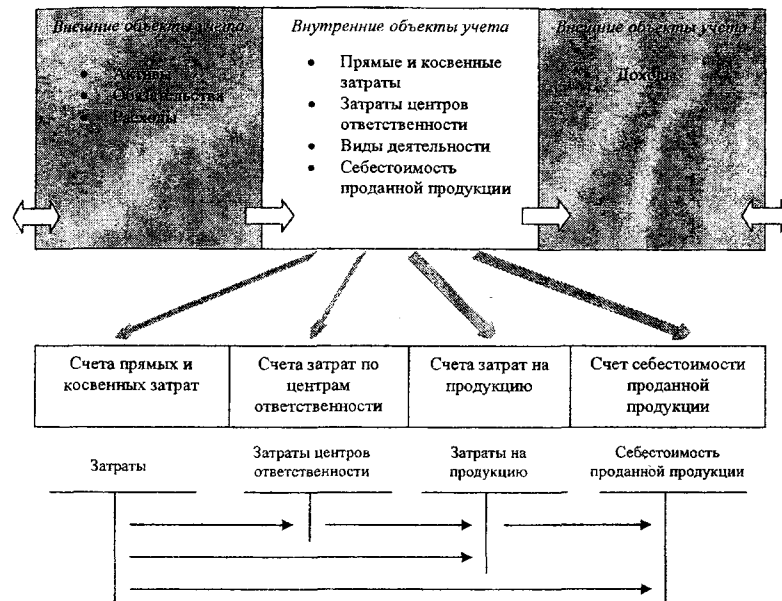


Рис. 14. Внутренние объекты учета как основа для разработки плана счетов управленческого учета [124]

Рассмотрим схему отражения затрат на счетах управленческого учета во взаимосвязи с финансовым учетом, предложенную Е.Шварцем (см. табл. 19).

Рассматриваемая методика может представлять интерес для тех отечественных промышленных предприятий, для которых важное значение имеет контроль за расходом материальных, трудовых и прочих ресурсов. Из девяти разделов плана счетов пять относятся к счетам управленческого учета. При этом счета класса 1 (финансовая бухгалтерия), а также группы счетов 2–7 (управленческая бухгалтерия) не имеют конечного сальдо. Вместе с тем, именно счета затрат управленческой бухгалтерии непосредственно связаны с формированием *активов* и *расходов* организации, впоследствии отражаемых в балансе и отчете от прибылей и убытков.

Основными принципами использования внутреннего плана счетов являются:

1. Применение следующих группировок затрат на счетах: затраты по элементам (класс 2); прямые и косвенные затраты (с кредита счетов класса 2 списываются прямые и косвенные затраты); затраты по центрам ответственности (подразделениям) (класс 3 и класс 4); затраты по видам деятельности (группировка используется при необходимости) и затраты по видам продукции (класс 5 и класс 6). Это подразумевает использование разных счетов косвенных расходов (вместо одного счета «Накладные расходы»). Особо следует выделить

затраты, собираемые по центрам ответственности. Их использование было продиктовано трансформацией классического управленческого учета в систему управленческого учета по центрам ответственности (Responsibility Accounting).

2. Применение отражающих счетов (класс 2, класс 4, класс 6). Счета класса 2 являются отражающими по отношению к счетам класса 1. Счета класса 4 являются отражающими по отношению к счетам класса 3. Счета класса 6 являются отражающими по отношению к счетам класса 5. Записи в течение отчетного периода осуществляются по кредиту отражающих счетов. В конце месяца все указанные счета закрываются путем списания затрат на счета класса 0 (если образуются остатки материальных ценностей или активы) либо на счета класса 9.

Таблица 19

Фрагмент плана счетов бухгалтерского учета (сокращенный и упрощенный кодификатор субсчетов) (по данным источника [124])

Класс счетов	Счета бухгалтерского учета	Вид счетов
1	2	3
Класс 0	Балансовые счета: счета активов и обязательств, в т.ч. 0-3 «Запасы», 0-4 «НЗП», 0-5 «Остатки готовой продукции», 0-6 «Дебиторская задолженность».	Счета финансового учета
Класс 1	Счета расхода ресурсов в поэлементном разрезе: счет 1-1 «Зарплата»; счет 1-2 «Материалы»; счет 1-3 «Амортизация»; счет 1-4 «Прочие управленческие и общие расходы», 1-9 «Внеоперационное расходование средств» и т.д.	
Класс 2	<i>Отражающие (переходные) счета по элементам затрат:</i> счет 2-1 «Затраты на оплату труда»; счет 2-2 «Материальные затраты»; счет 2-3 «Амортизация»; счет 2-4 «Прочие управленческие и общие затраты» (представительские затраты, командировочные затраты, связь, реклама), 2-9 «Внеоперационные затраты» и т.д. Отдельный счет 2-8 «Затраты на готовую продукцию».	
Класс 3	Счета затрат <i>по центрам ответственности:</i> счет 3-1 «Затраты управленческих подразделений и подразделений, связанных с продажами продуктов»; счет 3-2 «Затраты основных производственных подразделений»; счет 3-3 «Затраты вспомогательных производственных подразделений»; счет 3-4 «Затраты прочих обслуживающих подразделений» (пример – отдел охраны).	Счета управленческого учета
Класс 4	<i>Отражающие счета затрат по центрам ответственности</i> (названия счетов 4-1, 4-2, 4-3, 4-4 соответствуют названиям счетов класса 3).	
Класс 5	Счета затрат <i>на производство конкретных продуктов</i> (затраты в разрезе продуктов).	Счета финансового учета
Класс 6	<i>Отражающие счета затрат на производство конкретных продуктов</i> (названия счетов класса 6 соответствуют названиям счетов класса 5).	
Класс 7	Счета себестоимости готовой и проданной продукции: счет 7-1 «Себестоимость готовой продукции»; счет 7-2 «Себестоимость проданной продукции»; счет 7-3 «Себестоимость проданных полуфабрикатов».	

1	2	3
Класс 8	Счета, на которых отражаются доходы (продажи).	Счета финансового учета
Класс 9	Счета результатов анализа деятельности (т.е. отклонений по данным финансового и управленческого учета) и счета по закрытию периода: счет 9-1 «Отклонения» (позволяет определить отклонения или изменения в балансовых счетах); счет 9-2 «Отклонения в суммах амортизационных отчислений» (сравниваются суммы начисленной амортизации в системе управленческого и финансового учета); счет 9-3 «Внеоперационные отклонения»; счет 9-4 «Отклонения между счетами расходов ресурсов в финансовой бухгалтерии и счетами затрат в элементном разрезе в управленческой бухгалтерии»; счет 9-5 «Отклонения в подразделениях»; счет 9-7 «Операционная прибыль»; счет 9-9 «Прибыль и убытки».	

Следует отметить, что использование отражающих счетов позволяет вести управленческий учет затрат согласно принципам, отличным от заложенных в системе финансового учета.

3. Применение элементов нормативного учета затрат. Кредит любого счета класса 6 (аналог кредитового оборота отечественного счета 20 «Основное производство») находится как произведение объема выпускаемой продукции и нормативных ставок соответствующих видов затрат. Это обстоятельство видоизменяет традиционный для отечественного предприятия расчет себестоимости готовой продукции с использованием счета «Основное производство»:

$\text{НЗП на начало периода} + \text{Оборот дебетовый} - \text{НЗП на конец периода.}$

Согласно представленной методике, НЗП определяется не путем инвентаризации, а как разница между производственными затратами, понесенными в отчетном периоде, и себестоимостью готовой продукции.

В примере показан вариант списания управленческих расходов на уменьшение выручки организации в отчетном периоде.

Методика отражения затрат на счетах. Прямые затраты (счета класса 2) относятся на затраты конкретных продуктов (счета класса 5). Косвенные затраты (счета класса 2) относятся на затраты подразделений или центров ответственности (счета класса 3). Затраты, собранные по вспомогательным центрам ответственности, перераспределяются между подразделениями – потребителями услуг:

Д-т счета класса 3 – К-т счета класса 4 (вспомогательные подразделения).
Затем собранные затраты по центрам ответственности (после осуществления процедур перераспределения затрат) распределяются с кредита отражающих счетов (счета класса 4) между конкретными видами продуктов (счета класса 5). В случае если применяются элементы метода АВС, затраты на счетах класса 5 и класса 6 будут отражаться по видам деятельности. Счета класса 6 корреспондируют со счетами класса 7, на которых определяется себестоимость готовой и затем проданной продукции. Таким образом, счета класса 7 необходимы для связи с инвентарными счетами в финансовой бухгалтерии.

В конце месяца происходит закрытие счетов. Например, разница между кредитом счетов класса 6 и дебетом счетов класса 5 представляет собой незавершенное производство. При этом НЗП отражается в финансовом учете на счете «0 с/б НЗП» следующим образом: общая сумма затрат, собранных по дебету счетов класса 5, списывается с кредита этих счетов в дебет счета «0 с/б НЗП», общая сумма затрат, собранных по кредиту счетов класса 6, списывается с дебета этих счетов в кредит счета «0 с/б НЗП». В результате сальдо счета «0 с/б НЗП», представляющее собой незавершенное производство, рассматривается как один из видов активов. Журнал регистрации и схема отражения затрат на счетах бухгалтерского учета представлены в табл. 20 и на рис. 15. Для упрощения счета класса 5, класса 6 и класса 9 не будут показываться в разрезе субсчетов.

Таблица 20

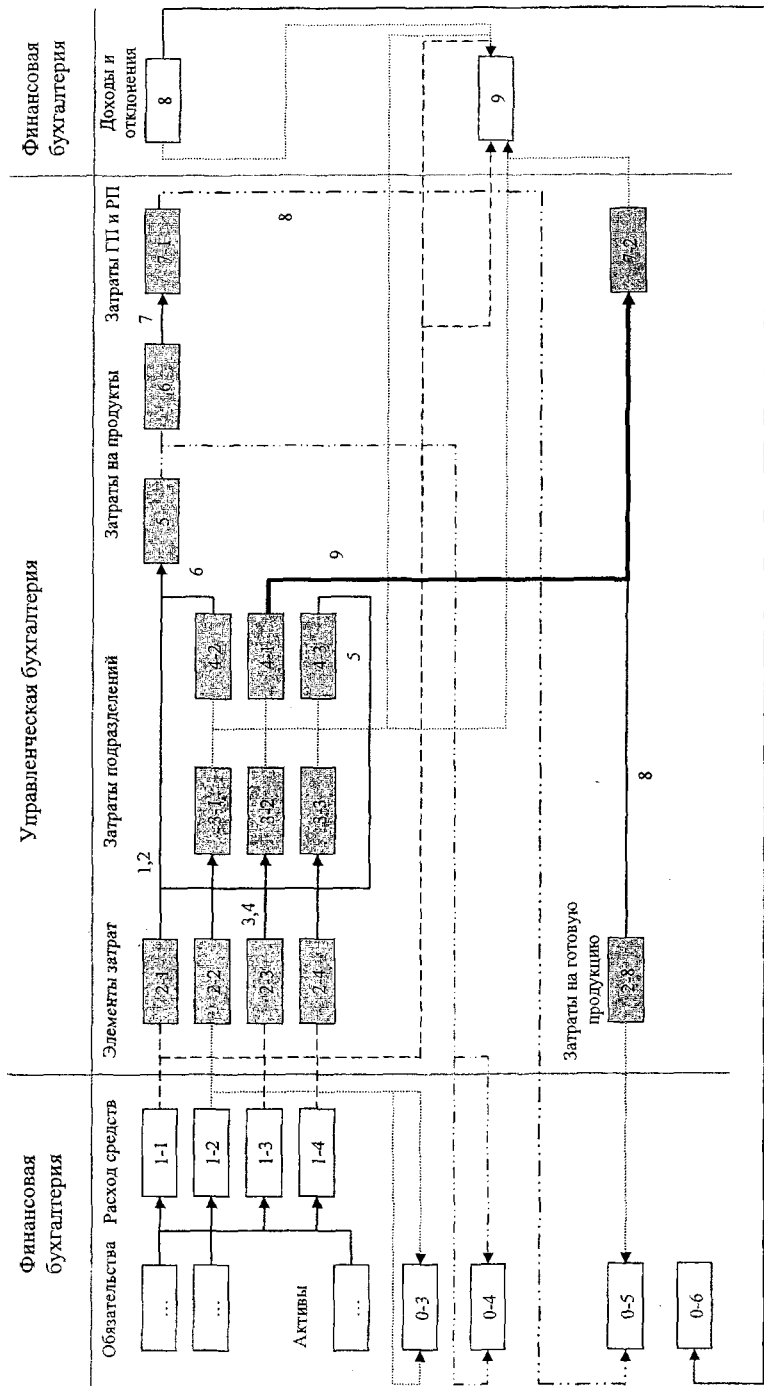
Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражены прямые затраты на оплату труда (использование отражающих счетов класса 2)	5	2-1
2	Отражены прямые материальные затраты (использование отражающих счетов класса 2)	5	2-2
3	Отражены косвенные материальные затраты. Косвенные трудовые затраты и амортизационные затраты в центрах ответственности:		
3.1	в управленческих подразделениях и в подразделениях, связанных с продажами продуктов	3-1	2-1, 2-2, 2-3
3.2	в основных подразделениях	3-2	2-1, 2-2, 2-3
3.3	во вспомогательных подразделениях	3-3	2-1, 2-2, 2-3
4	Отражены прочие косвенные затраты в центрах ответственности:		
4.1	в управленческих подразделениях и в подразделениях, связанных с продажами продуктов.	3-1	2-4
4.2	в основных подразделениях	3-2	2-4
5	Перераспределены затраты вспомогательных производств между подразделениями – потребителями услуг (использование отражающих счетов класса 4):		
5.1	управленческими подразделениями и подразделениями, связанными с продажами продуктов	3-1	4-3
5.2	основными подразделениями	3-2	4-3
5.3	вспомогательными подразделениями.	3-3	4-3
6	Распределены производственные косвенные затраты подразделений между продуктами (или между видами деятельности, если применяются элементы метода ABC) (использование отражающих счетов класса 4).	5	4-2
7	Определена себестоимость готовой продукции (использование отражающих счетов класса 6).	7-1	6
8	Определена себестоимости проданной продукции (использование отражающих счетов класса 2).	7-2	2-8

1	2	3	4
9	Списание управленческих затрат и затрат на продажу на себестоимость проданной продукции.	7-2	4-1
10	Отражены доходы от продажи продукции.	0-6	8
	<i>Закрытие счетов в конце отчетного периода (месяца).</i>		
12	Закрытие счетов класса 1 (финансовая бухгалтерия) и отражающих счетов класса 2 (управленческая бухгалтерия).		
12.1	Закрытие счетов класса 1 (счета: «Зарплата», «Амортизация», «Прочие управленческие и общие расходы»).	9	1-1, 1-3, 1-4
12.2	Закрытие счетов класса 2 (счета: «Зарплата», «Амортизация», «Прочие управленческие и общие расходы»).	2-1, 2-3 2-4	9
12.3	Закрытие счета класса 1 (счет 1-2 «Материалы») и определение остатков материальных ценностей.	0-3	1-2
12.4	Закрытие счета класса 2 (счет 2-2 «Материальные затраты»).	2-2	0-3
12.5	Закрытие счета класса 2 (счет 2.8 «Затраты на готовую продукцию»).	2-8	0-5
13	Закрытие счетов класса 3 и отражающих счетов класса 4.		
13.1	Закрытие счетов класса 3.	9	3-1, 3-2, 3-3
13.2	Закрытие счетов класса 4.	4-1, 4-2	9
14	Закрытие счетов класса 5 и отражающих счетов класса 6 и определение НЗП (Сальдо начальное по счету 0-2 плюс Оборот по дебету счета 0-2 минус Оборот по кредиту счета 0-2).		
14.1	Закрытие счетов класса 5.	0-4	5
14.2	Закрытие счетов класса 6.	6	0-4
15	Закрытие счета 7-1 «Себестоимость готовой продукции» и определение остатков нерезализованной продукции на счете 0-5 «Остатки готовой продукции».	0-5	7-1
16	Закрытие счета 7-2 «Себестоимость проданной продукции»	9	7-2

Необходимо отметить, что счет 7-1 (в разрезе видов продукции) должен закрываться только в конце месяца. Дело в том, что ежедневно отражаются проводки только внутри систем финансового и управленческого учета.

Связь между финансовой и управленческой бухгалтериями устанавливается в конце месяца.



10

Сплошная линия – записи в течение периода
 Двухлинейная линия – записи при закрытии периода (закрытие счетов)
 ГП – готовая продукция; РП – реализованная (проданная) продукция

Рис.15. Схема движения затрат на счетах (составлена на основе данных [124])

Профессор Е. Шварц рекомендует использовать и другой подход, когда прямые и косвенные затраты на оплату труда должны списываться на счета центров ответственности. Это способствует организации эффективной системы контроля фактических и бюджетных затрат в рамках подразделений. Пример:

Д-т 3-2 – К-т 2-1 Отражение прямых и косвенных затрат на оплату труда (сумма 50000 ден. ед., в т.ч. 40000 прямых затрат и 10000 косвенных затрат);

Д-т 5-1 – К-т 4-2 Списание прямых затрат (сумма 40000 ден. ед.);

Д-т 5-1 – К-т 4-2 Списание косвенных затрат (сумма 10000 ден. ед.).

Представленная на рис. 15 схема движения затрат с использованием внутренних счетов рассматривается как новый подход к формированию информации для руководителей предприятий. Кроме того, следует учесть, что за последние 50–60 лет в теории и практике американской и европейской систем управленческого учета не наблюдалось значительных и концептуальных изменений в области отражения затрат на счетах. Предложения по совершенствованию системы учета затрат с использованием бухгалтерских счетов в основном затрагивали структуру самих счетов. В частности, профессора М.Л. Джр. Хирш и Дж. Г.Лаудербэк [106] в 1982 году предложили группировать первичные затраты на счетах: «Прямые материальные затраты», «Косвенные материальные затраты», «Прямые затраты на оплату труда», «Косвенные затраты на оплату труда», «Амортизация». Аналогичной позиции придерживался и Е.А.Спиллер, предложивший в своем исследовании «Бухгалтерский учет: основные принципы» две схемы учета накладных затрат:

Схема № 1. На каждую статью накладных затрат открывается отдельный счет. Например: счет «Косвенные затраты материалов», счет «Косвенные затраты по оплате труда», счет «Амортизация оборудования и зданий цеха», счет «Затраты по обеспечению цехов электроэнергией и водой», счет «Ремонт и обслуживание цехового оборудования». Накладные затраты, собранные на данных счетах, списываются на счет «Основное производство» или, как вариант, на счет «Производственные накладные затраты», который ведется для контроля за полнотой отражения накладных расходов на счетах. Во втором случае счет «Производственные накладные затраты» закрывается путем переноса затрат в дебет счета «Основное производство».

Схема № 2. Ведется контрольный счет «Производственные накладные затраты» с соответствующими субсчетами: субсчет «Косвенные затраты материалов», субсчет «Косвенные затраты по оплате труда», субсчет «Амортизация оборудования и зданий цеха», субсчет «Затраты по обеспечению цехов электроэнергией и водой», субсчет «Ремонт и обслуживание цехового оборудования».

Таким образом, в теории и практике зарубежного управленческого учета прослеживаются следующие тенденции: разукрупнение счетов производственной бухгалтерии по принципу «статьи затрат», «МВЗ», «элементы затрат», «виды отклонений» и т.д., а также использование отдельного класса счетов управленческой бухгалтерии в рамках автономного либо интегрированного варианта ведения учета затрат.

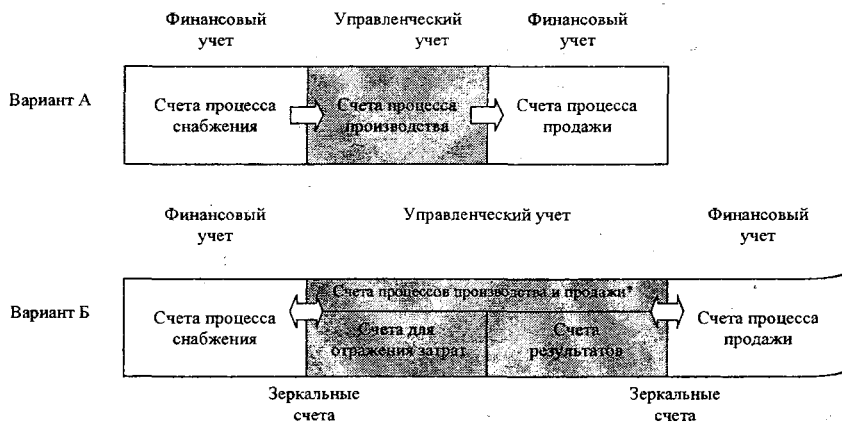
2.2. Эксплицитная и скрытая формы отражения фактических и целевых затрат в системе управленческого учета

В отечественной и в зарубежной теории и практике бухгалтерского учета недостаточно внимания уделяется критериям отнесения того или иного счета к состав счетов управленческого учета.

Мы рассматриваем счет управленческого учета как особый способ экономической группировки и отражения информации о затратах (в т.ч. целевых) и, при необходимости, результатах деятельности организации (в динамике, а также в начальном и конечном состояниях) с целью осуществления текущего контроля за объектами управленческого учета и предоставления данных менеджерам для принятия оперативных и стратегических управленческих решений.

Осуществление текущего контроля за объектами управленческого учета способствует формированию информации для проведения управленческого анализа (как составного компонента системы управленческого учета). Кроме того, объектами управленческого учета являются как фактические, так и целевые затраты (выраженные через бюджеты) и результаты деятельности. Следовательно, на счетах управленческого учета могут отражаться данные бюджетов.

На счетах управленческого учета могут отражаться только затраты (см. рис. 16 вариант А) или затраты и результаты деятельности предприятия (см. рис. 16 вариант Б). В первом случае счета управленческого учета представлены классом производственных счетов, во втором – классом производственных счетов и специальных счетов, на которых отражаются результаты деятельности предприятия.



* частичное отражение счетов процесса продажи

Рис. 16. Традиционные варианты выделения счетов финансового и управленческого учета

Представленные два классических варианта разделения счетов на счета финансовой и управленческой бухгалтерий имеют ряд недостатков. Первый вариант не позволяет четко провести границу между управленческим и финансовым учетом. Например, возникают проблемы со счетом «Готовая продукция». По дебету этого счета отражается себестоимость готовой продукции, а по кредиту – себестоимость проданной (либо отгруженной) продукции. Необходимо отметить, что «себестоимость» является в большей мере категорией управленческого учета. Вместе с тем остатки, определяемые как на производственных счетах, так и на счете «Готовая продукция», находят отражение в бухгалтерском балансе (т.е. отображаются в системе финансового учета). Кроме того, большинство отечественных предприятий, ведущих производственный учет затрат, ориентируется на III раздел Плана счетов и на те корреспонденции счетов, которые там предложены.

Второй вариант предусматривает в том числе использование счетов-результатов деятельности организации, определяемых в рамках управленческой бухгалтерии. Такие счета, как правило, увязаны с результатами, отражаемыми в финансовой бухгалтерии. Следовательно, наличие связи между счетами финансового и управленческого учета, по сути, является одним из основных условий функционирования данной схемы. На наш взгляд, наличие такой тесной связи является скорее недостатком, чем достоинством этого подхода. Система управленческого учета в этом случае теряет гибкость, и в ее рамках не могут быть использованы многие методы формирования информации, если они отличаются от методов финансового учета (методы оценки материалов, методы начисления амортизации, методы распределения расходов будущих периодов и т.д.).

С тем чтобы решить данные проблемы, мы рекомендуем разделение финансового и управленческого учета с использованием системы счетов осуществлять двумя способами. Первый из них (см. рис. 17) предусматривает разделение по принципу: синтетический учет затрат (финансовая бухгалтерия) – аналитический учет затрат (управленческая бухгалтерия).

Другими словами, граница между финансовым и управленческим учетом в части затрат, на наш взгляд, может быть определена следующим образом: управленческий учет затрат – это формирование детальной аналитической информации о затратах в необходимом для управления разрезе (т.е. составление и использование данных управленческой отчетности по затратам в разрезе подразделений, продуктов и т.д.); финансовый учет затрат – сводная информация о затратах, которая находит свое отражение на производственных счетах бухгалтерского учета (рис. 17, вариант А).

В зависимости от требований, предъявляемых к системе бухгалтерского аналитического учета доходов, деление финансового и управленческого учета может также осуществляться согласно рис. 17 (вариант Б). В этом случае аналитические счета, применяемые в рамках процессов производства и продажи, могут рассматриваться как счета управленческого учета, в то время как все синтетические счета – как счета финансового учета.

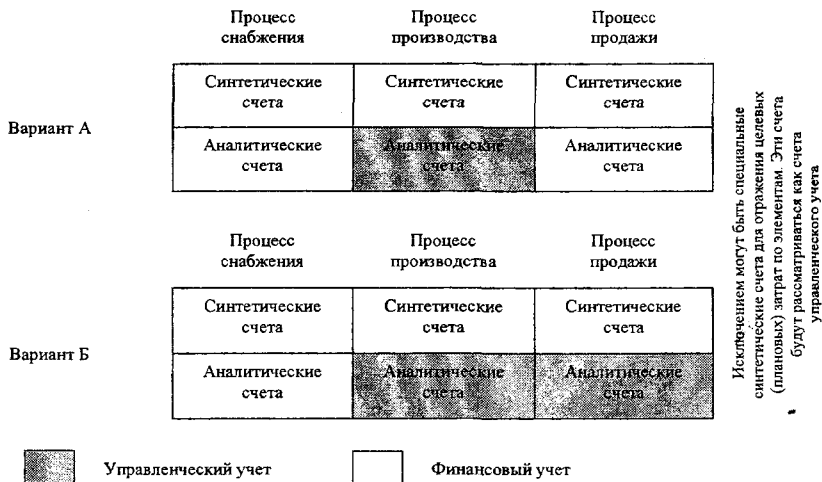


Рис. 17. Предлагаемые варианты деления финансового и управленческого учета (с использованием системы синтетических и аналитических счетов)

Другой способ разделения финансового и управленческого учета с использованием счетов можно представить как систему автоматизированного учета затрат и результатов с применением бинарных счетов (см. рис. 18).

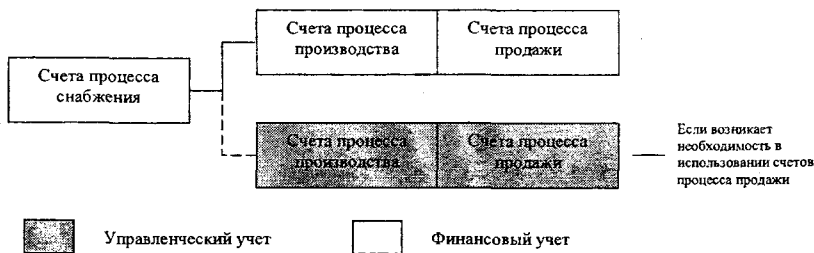


Рис. 18. Бинарный подход к отражению затрат на счетах управленческого учета

В данном случае применяются синтетические счета управленческого учета. Необходимо отметить, что первый из предлагаемых способов разделения счетов на счета финансового и управленческого учета тесно связан со скрытой формой отражения затрат в системе управленческого учета.

Рассмотрим более подробно эксплицитную и скрытую формы отражения затрат в системе управленческого учета. Важной проблемой для отечественных промышленных предприятий является совершенствование учетно-аналитического обеспечения системы управления затратами. На предприятиях для этих целей часто применяются сложные системы кодирования затрат. В частности,

на рис. 19 приведен пример кодирования счетов управленческого учета на ряде западных предприятий с использованием и без использования элементов метода ABC.

Коды затрат с использованием элементов метода ABC		Коды затрат без использования элементов метода ABC	
XX	Код страны	XX	Код страны
XX	Область	XX	Область
XXXX	Подразделение	XXXX	Подразделение
XX	Рабочая сила	XX	Рабочая сила
XX	Продукты (линии продуктов)	XX	Продукты (линии продуктов)
XXXX	Счет	XXXX	Счет
XX	Вид деятельности		

Рис. 19. Коды затрат с использованием и без использования элементов метода ABC [42, с. 58]

Вместе с тем, в условиях внедрения современных автоматизированных систем управления предприятием целесообразно выделять два варианта отражения уровней аналитического учета затрат:

- 1) открытые аналитические счета (эксплицитная форма отражения уровней аналитического учета);
- 2) скрытые аналитические счета (скрытая форма отражения уровней аналитического учета).

В первом случае аналитика к производственным синтетическим счетам затрат показывается открыто. Это означает, что каждый синтетический счет затрат имеет сложную систему кодирования: субсчета, счета II порядка, счета III порядка и т.д.

При этом можно выделить два подхода к использованию эксплицитной формы отражения уровней аналитического учета на синтетических *производственных* счетах. Первый подход представлен на рис. 20. В качестве примера приведен счет 20 «Основное производство» плана счетов ОАО «Татэнерго» (см. рис. 20). Каждый уровень аналитического учета – это, по сути, уникальная группировка затрат. Например, затраты, собранные в разрезе МВЗ, отражаются на одном из аналитических счетов, в разрезе статей затрат – на другом и т.д. Рассмотренный вариант широко применяется на отечественных предприятиях при отражении затрат на счетах 20–29.

Второй подход подразумевает использование принципа «сверху – вниз» для эксплицитного отражения затрат, собранных в поэлементном разрезе. Другими словами, каждый следующий уровень аналитического учета – это группировка затрат, которая более детально отражает содержание предыдущего уровня аналитического учета. Отечественные предприятия получили возможность отражать на 30-х счетах затраты в поэлементном разрезе и, следовательно,

20 XX XX XX XX XX

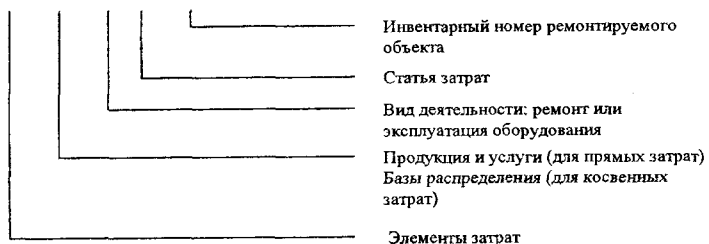


Рис. 20. Счет «Основное производство» в ОАО «Татэнерго»

применяют данный подход. В качестве примера приведем десятизначные уникальные коды счетов 31-35⁷ (коды элементов затрат), которые в настоящее время используются в некоторых подразделениях ОАО «Татнефть», применяющих автоматизированную систему управления ФОРТ:

XX	Код счета I порядка: Вид затрат
XX	Код счета II порядка: Группа затрат
XXX	Код счета III порядка: Подгруппа затрат
XXX	Код счета IV порядка: Порядковый номер элемента затрат (при необходимости на этом уровне затраты подразделяются на затраты со стороны и затраты от других структурных подразделений)

Эксплицитная форма отражения уровней аналитики

Рассмотрим пример кода счета 31 «Материальные затраты».

31	Код счета I порядка: Материальные затраты
02	Код счета II порядка: Вспомогательные материалы
011	Код счета III порядка: Химические реагенты собственного изготовления
030	Код счета IV порядка: Кислоты

В ОАО «Казаньоргсинтез» из группы 30-х счетов в качестве основного был выбран счет 32 «Виды затрат», по дебету которого отражаются затраты поэлементном разрезе (в настоящее время предприятие использует только код счета из группы 30-х счетов: 32 и 33). Код данного счета приведен ниже:

⁷ Счет 31 «Материальные затраты»; счет 32 «Затраты на оплату труда»; счет «Отчисления на социальные нужды»; счет 34 «Амортизация»; счет 35 «Прочие затраты»

XX	Код счета
XX	Код элемента или группы затрат (код корреспондирующего счета)
XXXX	Код подгруппы затрат (расшифровка элемента затрат)

Эксплицитная форма отражения уровней аналитики

Для выделения элементов затрат используется код корреспондирующего счета. Так, списанные в производство материалы будут отражены по дебету счета 32.10.XXXX, начисленная зарплата – по дебету счета 32.70.XXXX, начисленная амортизация – по дебету счета 32.02.XXXX, услуги – по дебету счета 32.60.XXXX и т.д. Пример отражения материальных затрат приведен в табл. 21

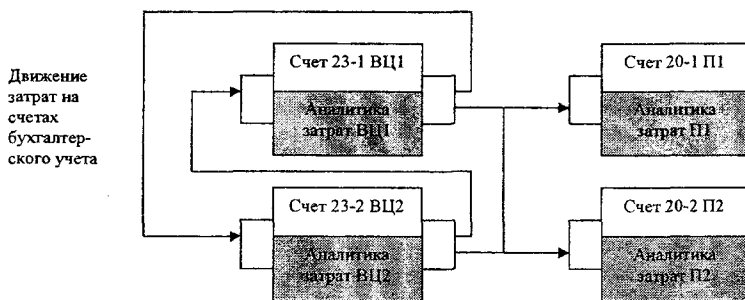
Таблица 21
Детализация счета 32 «Виды затрат», элемент «Материальные затраты» в ОАО «Казаньоргсинтез» (фрагмент)

Код счета	Название счета
32.10.0010	Сырьё и основные материалы
32.10.0030	Топливо
32.10.0040	Тара
32.10.0050	Запасные части
32.10.0060	Возвратные отходы
32.10.0090	Прочие материалы

Эксплицитная форма применяется также и при ручном методе ведения учета затрат.

Уровни аналитического учета затрат могут отражаться и в скрытых аналитических счетах. Под *скрытой* формой отражения уровней аналитического учета затрат мы понимаем *использование аналитических счетов затрат без их непосредственного отражения на синтетических счетах*. Другими словами, весь аналитический учет затрат ведется в автоматизированной системе управления организацией без отражения на производственных счетах. На практике может использоваться интегрированный подход, когда применяется эксплицитная форма отражения уровней аналитического учета затрат по отношению к группе 30-х счетов и скрытая форма – по отношению к группе 20-х счетов.

Применение *скрытой* формы отражения уровней аналитического учета затрат может привести к созданию сложной системы учета и распределения затрат с использованием аналитических счетов и к появлению при этом простой системы учета затрат на синтетических счетах. Рассмотрим эту проблему более подробно. Классическая схема с использованием счетов, субсчетов и аналитических счетов (счетов 3 и т.д. порядка) представлена на рис. 21.



ВЦ – вспомогательный цех, П – процесс производства продукта

Рис. 21. Классическая схема учета затрат (фрагмент)

При этом аналитика затрат может показываться (открытая форма отражения затрат) либо не показываться (скрытая форма отражения затрат) на синтетических счетах. Однако схема движения затрат на скрытых аналитических счетах может *отличаться* от схемы движения затрат на синтетических счетах (см. рис. 22).

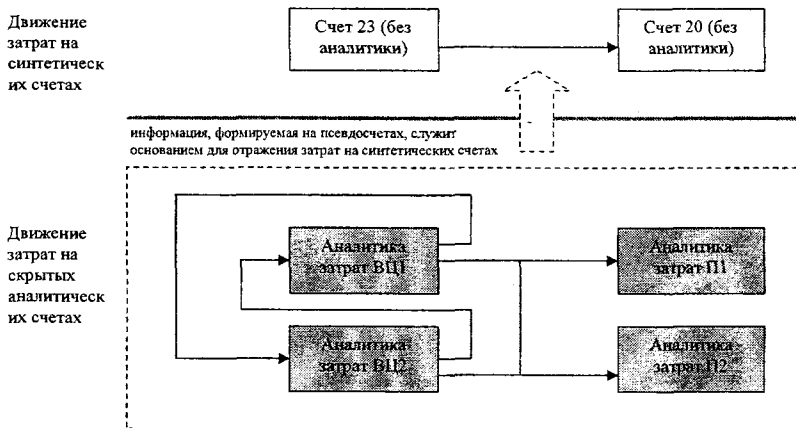


Рис. 22. Схема учета затрат с использованием скрытых аналитических счетов (фрагмент)

В частности, все операции, связанные с *перегруппировкой* затрат, могут осуществляться в системе аналитического управленческого учета. Под *перегруппировкой* затрат мы понимаем *метод обработки данных о затратах, в результате применения которого ранее образованные однородные группы затрат трансформируются (преобразовываются) в новые группы*. Перегрупп-

пировка может быть осуществлена и в результате распределения и перераспределения затрат (например, косвенных затрат). Одной из особенностей перегруппировки затрат может быть распределение затрат нескольких цехов, производящих один и тот же продукт, в целях усреднения себестоимости продукции. Следовательно, одной из задач перегруппировки затрат на промышленных предприятиях является формирование информации для целей калькулирования себестоимости продукции, а также получение подробной информации для принятия управленческих решений. Данные о движении затрат в системе аналитического учета служат основой для формирования проводок на синтетических счетах. Это обстоятельство позволяет говорить о новых особенностях ведения аналитического и синтетического учета затрат, когда оба вида учета не ведутся параллельно друг другу. Практический пример перегруппировки затрат в системе аналитического учета представлен на рис. 23.

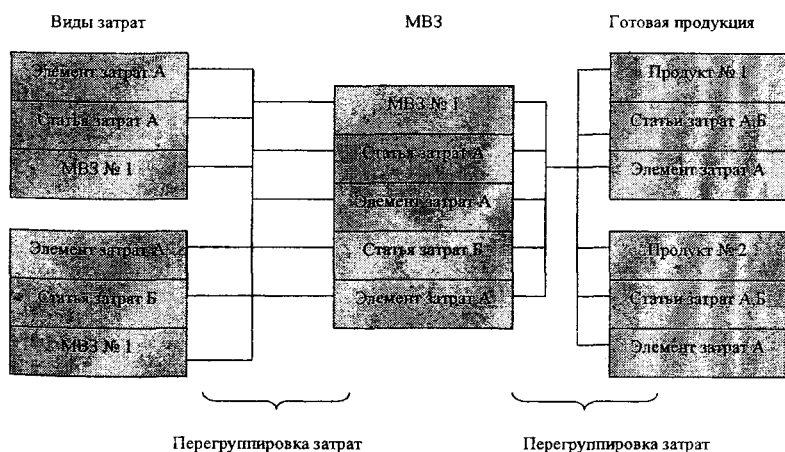


Рис. 23. Перегруппировка затрат в системе аналитического учета затрат

Необходимо отметить, что перегруппировка затрат может также осуществляться в процессе определения себестоимости *отгруженной* и *проданной* продукции.

Поскольку схемы движения затрат в синтетическом и аналитическом учете могут отличаться (см. рис. 22), то возникает проблема, связанная с выбором вариантов отражения затрат на аналитических счетах. В этом случае наиболее приемлемым способом группировки затрат в системе аналитического учета, на наш взгляд, являются *псевдосчета*.

Псевдосчет – скрытый аналитический счет, используемый как для отражения затрат в разрезе различных объектов учета (МВЗ, статьи, продукты и т.д.), так и для осуществления процедуры перегруппировки затрат. При отражении затрат на этих счетах может не применяться метод

двойной записи. В этом случае в рамках автоматизированной системы управления предприятием используются уникальные подходы к учету и списанию затрат. Кроме того, псевдосчет может иметь сложную структуру и при необходимости обобщать информацию о затратах на том же уровне, что и синтетические счета. Псевдосчета не находят отражение в балансе и могут рассматриваться как способы группировки затрат в системе управленческого учета. Таким образом, информация, формируемая на псевдосчетах, служит основанием для отражения затрат на синтетических счетах (см. рис. 22)

Рассмотрим схему использования псевдосчетов на примере ОАО «Казаньоргсинтез». В таблице 22 представлена система кодирования на примере счетов синтетических 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства». Из таблицы видно, что группа 20-х счетов позволяет лишь в целом систематизировать информацию о затратах, в то время как данные аналитического учета (информация о затратах в разрезе элементов и статей затрат, МВЗ, заказов и т.д. находят свое отражение в управленческих отчетах.

Таблица 22

Выдержка из плана счетов ОАО «Казаньоргсинтез»

Код субсчета	Наименование субсчета
Раздел III «Затраты на производство»	
20.000000 «Основное производство»:	
20.400000	Списание плановой себестоимости готовой продукции
20.900000	Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от плановой
21.000000 «Полуфабрикаты собственного производства»:	
21.900000	Отклонения в стоимости полуфабрикатов
23.000000 «Вспомогательные производства»	
23.400000	Списание себестоимости услуг вспомогательных производств

Как отмечалось ранее, в ОАО «Казаньоргсинтез» для отражения затрат по элементам применяется счет 32 «Виды затрат», который не имеет остатков на конце месяца затраты, собранные по дебету, списываются на производственные счета). Основными объектами планирования и учета затрат являются: место возникновения затрат (МВЗ) и заказы (З). В разрезе мест возникновения затрат планируются и учитываются косвенные расходы, в разрезе заказов (продуктов) — прямые расходы. Действующая схема движения затрат с применением 32-го счета на предприятии представлена на рис. 24 и в табл. 23.

Таблица 23

Журнал регистрации хозяйственных операций ОАО «Казаньоргсинтез»

Синтетические счета (фрагмент)

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	<i>Проводки по дебету счета 32 с отражением детальной аналитики</i>		
1.1	Списаны материалы, отпущенные на производственные, общепроизводственные и общехозяйственные цели	32	10

1	2	3	4
1.2	Начислена заработная плата основных производственных рабочих и прочих работников предприятия	32	70
1.3	Начислен ЕСН от заработной платы основных производственных рабочих и прочих работников предприятия	32	69
1.4	Начислена ежемесячная сумма амортизации основных средств	32	02
1.5	Приняты к оплате счета различных кредиторов за оказанные ими услуги	32	60,71, 76
1.6	Списаны полуфабрикаты, отпущенные на производственные цели	32	21
2	<i>Проводки, отражаемые в конце месяца общей суммой:</i>		
2.1	Отражены первичные затраты основного производства	20	32
2.2	Отражены первичные расходы вспомогательных производств	23	32
2.3	Отражены первичные расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО)	24	32
2.4	Отражены первичные цеховые расходы	25	32
2.5	Списаны накладные расходы вспомогательных цехов (вторичные расходы):		
	– РСЭО	23	24
	– цеховые расходы	23	25
2.6	Списаны затраты вспомогательных производств (вторичные расходы):		
	– на основное производство	20	23
	– на РСЭО	24	23
	– на цеховые расходы	25	23
	– на общехозяйственные расходы	26	23
2.7	Списаны накладные расходы основных цехов (вторичные расходы):		
	– РСЭО	20	24
	– цеховые расходы	20	25
2.8	Отражена производственная себестоимость полуфабрикатов	21	20
2.9	Отражена производственная себестоимость готовой продукции	43	20
2.10	Отражена производственная себестоимость проданной продукции	90	43
2.11	Списание общехозяйственных расходов	90	26
2.12	Списаны расходы на продажу	90	44

Важное практическое значение имеет группировка первичных и вторичных затрат. Первичные затраты – это затраты, отражаемые по дебету производственных счетов до процедуры распределения или списания затрат (например, до момента списания общепроизводственных расходов вспомогательного или основного цеха). Вторичные затраты – это затраты, отражаемые по дебету производственных счетов как результат распределения затрат.

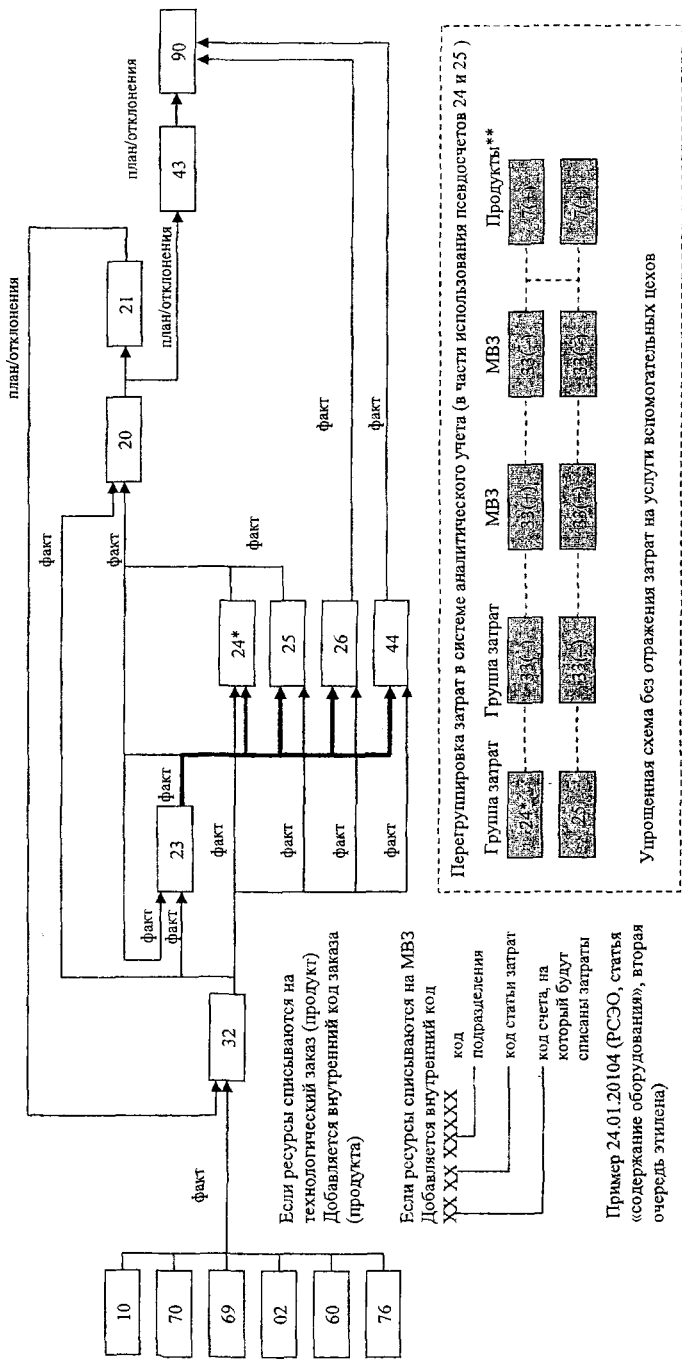


Рис. 24. Действующая схема движения затрат на предприятии (ОАО «Казаньоргсинтез»)

* В ОАО «Казаньоргсинтез» затраты, связанные с обслуживанием производства (производственные накладные расходы), находят отражение на двух счетах: 24 «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО)» и 25 «Общепроизводственные расходы».

** Внутренние коды продуктов (псевдосчета) начинаются с цифры 7 (7XXXXXXXXXXX).

В ОАО «Казаньоргсинтез» в качестве первичных рассматриваются затраты, отражаемые по дебету синтетического счета 32 «Виды затрат». Движение первичных и вторичных затрат показывается внутри системы с использованием внутренних счетов, или псевдосчетов. Один из этих псевдосчетов имеет код 33 «Вторичные виды затрат» (специальный внутренний код, который используется для перегруппировки затрат):

XX	код внутреннего счета, или псевдосчета (группа затрат)
X	тип распределения затрат*
XX	код счета, который закрывается
XX	статья затрат либо ресурсы

* Типы распределения затрат: перераспределение затрат между цехами (распределение затрат вспомогательных производств) (код 0) либо распределение косвенных затрат между продуктами (код 3)

Пример псевдосчета 33 «Вторичные виды затрат» представлен в табл. 24. Другая группа псевдосчетов представлена счетами, являющимися аналогами счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д. Основная цель их использования – в детализированном виде показать направления расхода ресурсов предприятия. Примеры псевдосчета с кодом 25 «Общепроизводственные (цеховые) расходы» и детализация кода МВЗ представлены в табл. 25 и 26.

Таблица 24

Детализация псевдосчета 33.0* в ОАО «Казаньоргсинтез» (фрагмент)

Код счета	Название счета
33.0.25.01	Списание (распределение) общепроизводственных (цеховых) расходов (код 25), статья «затраты на содержание автоматизированной системы управления цехом» (код 01)
33.0.25.02	Списание (распределение) общепроизводственных (цеховых) расходов (код 25), статья «затраты на содержание цехового персонала» (код 02)
33.0.25.03	Списание (распределение) общепроизводственных (цеховых) расходов (код 25), статья «затраты на охрану труда» (код 03)
33.0.25.04	Списание (распределение) общепроизводственных (цеховых) расходов (код 25), статья «затраты на содержание зданий» (код 04)
33.0.26.01	Списание (распределение) общехозяйственных расходов (код 26), статья «затраты на содержание автоматизированной системы управления цехом» (код 01)
33.0.26.02	Списание (распределение) общехозяйственных расходов (код 26), статья «затраты на содержание цехового персонала» (код 02)
33.0.26.03	Списание (распределение) общехозяйственных расходов (код 26), статья «затраты на охрану труда» (код 03)
33.0.26.04	Списание (распределение) общехозяйственных расходов (код 26), статья «затраты на содержание зданий» (код 04)

* 33.0 – переброска с видов затрат с объекта «статья затрат» на объект «МВЗ», 33.1 – переброска затрат энергоцехов (перераспределение затрат) на затраты прочих МВЗ, 33.2 – переброска затрат прочих вспомогательных цехов (перераспределение затрат) на затраты прочих МВЗ и распределение косвенных затрат энергоцехов между производимыми ими услугами, 33.3 – распределение косвенных затрат основных цехов между продуктами.

Таблица 2

Детализация кода статьи затрат (псевдосчетов) в ОАО «Казаньоргсинтез» (фрагмент)

Код счета	Название счета
1	2
25.01.XXXXXX (МВ31)	Общепроизводственные (цеховые) расходы, статья «затраты на содержание автоматизированной системы управления цехом»
25.02.XXXXXX (МВ31)	Общепроизводственные (цеховые) расходы, статья «затраты на содержание цехового персонала»
25.03.XXXXXX (МВ31)	Общепроизводственные (цеховые) расходы, статья «затраты на охрану труда»
25.04.XXXXXX (МВ31)	Общепроизводственные (цеховые) расходы, статья «затраты на содержание зданий»
25.01.XXXXXX (МВ32)	Общехозяйственные расходы, статья «затраты на содержание автоматизированной системы управления цехом»
25.02.XXXXXX (МВ32)	Общехозяйственные расходы, статья «затраты на содержание цехового персонала»
25.03.XXXXXX (МВ32)	Общехозяйственные расходы, статья «затраты на охрану труда»
25.04.XXXXXX (МВ32)	Общехозяйственные расходы, статья «затраты на содержание зданий»

Таблица 3

Детализация кода МВЗ в ОАО «Казаньоргсинтез» (фрагмент)

201	Завод «Этилен» (основные цеха)
20100	Управление завода «Этилен»
20102	Цех пиролиза и компримирования
20103	Цех разделения пирогаза
20122	Цех по производству изопропилбензола
20123	Цех по производству фенола-ацетона
202	Завод по производству и переработке ПЭНД (полиэтилена) (основные цеха)
20200	Управление завода ПЭНД
20201	Цех по производству ПЭНД № 1
20202	Цех по производству ПЭНД № 2
231	Завод «Этилен» (вспомогательные цеха)
23101	Цех углеродного сырья
23120	Цех по ремонту технологического оборудования

Аналитический учет первичных затрат ОАО «Казаньоргсинтез» представлен в табл. 27.

Отметим преимущества использования скрытой формы отражения уровней аналитического учета затрат: разгружаются производственные счета (нет необходимости прописывать счета второго, третьего, четвертого, пятого т.д. порядка), и появляется возможность разделить учет затрат для целей управления организацией (на основании данных скрытого аналитического учета составляются управленческие отчеты по затратам) и учет затрат для составления внешней финансовой отчетности (данные балансовых синтетических счетов используются в финансовой бухгалтерии). При этом связь между синтетическими и аналитическими счетами контролирует автоматизированная система. Модуль автоматизированной системы, который позволяет получать детальную информацию о затратах, можно обозначить как модуль аналитического учета.

Аналитический учет первичных затрат ОАО «Казаньоргсинтез»

Дебет счета (элемент затрат)	Отражение аналитики при использовании ресурсов на следующие цели:						
	основное произ- водство	вспомога- тельное произ- водство	содер- жание обору- дования	цеховые нужды	обще- хозяйст- венные нужды	обслу- живаю- щие произ- водства	Внут- рихо- зяйст- венные расчеты
32.10.XXXX	3*	МВЗ	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С
32.21.XXXX	3*	МВЗ	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С
32.60.XXXX			МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С
32.69.XXXX	МВЗ*	МВЗ	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С
32.70.XXXX	МВЗ*	МВЗ	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С	МВЗ, С

* В автоматизированной системе каждый заказ (продукт) закреплен за тем или иным подразделением.

** Специфика нефтехимических предприятий – затраты на содержание рабочих (в т.ч. основных) собираются по цеху и затем распределяются между продуктами пропорционально выбранной базе.

3 – заказы (продукты); МВЗ – места возникновения затрат; С – статьи затрат.

В условиях создания целевой системы управленческого учета представленные схемы отражения затрат на счетах управленческой бухгалтерии могут быть усовершенствованы. Рассмотрим предлагаемую схему движения затрат с использованием как синтетических, так и аналитических счетов. Группа 30-х счетов представлена на рис. 25 и табл. 28. Схема движения затрат и схема кодирования псевдосчетов представлены в рис. 26 и табл. 29–32.

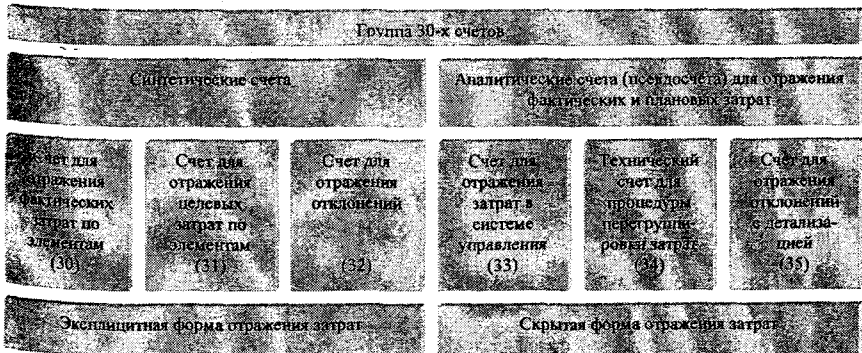


Рис. 25. Предлагаемая группа 30-х счетов

Среди псевдосчетов можно выделить счет для учета прямых и косвенных затрат в разрезе статей, МВЗ, продуктов и т.д., специальный счет (внутренний код) для осуществления процедур перегруппировки затрат: распределения, перераспределения затрат и т.д., счет для учета отклонений фактических затрат от плановых (нормативных) с детализацией по видам затрат.

1	2	3
30(31).10.XXXX	Счет «Элементы затрат (факт)», субсчет «Материальные затраты», XXXX – детализация элемента затрат	Эксплицитная
30(31).70.XXXX	Счет «Элементы затрат (факт)», субсчет «Затраты на оплату труда», XXXX – детализация элемента затрат	Эксплицитная
30(31).69.XXXX	Счет «Элементы затрат (факт)», субсчет «ЕСН», XXXX – детализация элемента затрат	Эксплицитная
30(31).60.XXXX	Счет «Элементы затрат (факт)», субсчет «Услуги», XXXX – детализация элемента затрат	Эксплицитная
30(31).76.XXXX	Счет «Элементы затрат (факт)», субсчет «Прочие услуги», XXXX – детализация элемента затрат	Эксплицитная

* Целевые (бюджетные) затраты по элементам, как правило, отражаются менее детально, чем фактические

Таблица 30

Предлагаемая детализация счета 33 «Затраты в системе управления»
(учет фактических и целевых бюджетных затрат) (фрагмент)*

Код счета	Название счета (субсчета) и примечание	Форма отражения аналитики затрат
1	2	3
33.23.XX.X.XXXXXX	Псевдосчет «Затраты в системе управления», субсчет «Затраты вспомогательного производства», XX – статья затрат (либо функция по методу ABC), X – характер затрат (переменные или постоянные), XXXXX – код МВЗ либо вида вспомогательного оборудования, элементы затрат**, факт (план)***.	Скрытая
33.25.XX.X.XXXXXX	Псевдосчет «Затраты в системе управления», субсчет «Производственные накладные затраты», XX – статья затрат (либо функция по методу ABC), X – характер затрат (переменные или постоянные), XXXXX – код МВЗ (при необходимости с детализацией по рабочим местам затрат, т.е. группам оборудования), элементы затрат**, факт (план)***.	Скрытая
33.26.XX.X.XXXXXX	Псевдосчет «Затраты в системе управления», субсчет «Управленческие затраты», XX – статья затрат (либо функция по методу ABC), X – характер затрат (переменные или постоянные), XXXXX – код МВЗ, элементы затрат**, факт (план)***.	Скрытая
33.29.XX.X.XXXXXX	Псевдосчет «Затраты в системе управления», субсчет «Затраты на содержание обслуживающих хозяйств», XX – статья затрат (либо функция по методу ABC), X – характер затрат (остаётся нулевым), XXXXX – код МВЗ, элементы затрат**, факт (план)***.	Скрытая

1	2	3
33.20.XXX.XX.X. XXXXX	Псевдосчет «Затраты в системе управления», субсчет «Затраты основного производства», XXX – код продукта, XX – статья затрат (либо функция по методу ABC), X – характер затрат (переменные или постоянные), XXXXX – код МВЗ (при необходимости с детализацией по рабочим местам затрат, т.е. группам оборудования) либо поток, создающий ценность, элементы затрат**, факт (план)***.	Скрытая

* В случае, когда *требуется* детализация затрат готовой и проданной продукции на счетах бухгалтерского учета, могут использоваться счета 33.43 субсчет «Готовая продукция», 33.21 субсчет «Полуфабрикаты собственного производства», 33.90 субсчет «Продажи» (на этих счетах отражается требуемая детализация затрат).

** В автоматизированной системе управленческого учета затраты, отраженные на счете 33 «Затраты в системе управления», при необходимости можно представить в поэлементном разрезе (т.е. в разрезе элементов затрат).

*** Информация о том, какие затраты (фактические или целевые бюджетные) отражаются на счете 33 «Затраты в системе управления», зависит от того, какой счет ранее был выбран: 30 «Элементы затрат (факт)» или 31 «Элементы затрат (план)».

Таблица 31

Предлагаемая детализация счета 34 «Перегруппировка затрат»
(фрагмент) (применяется при необходимости)

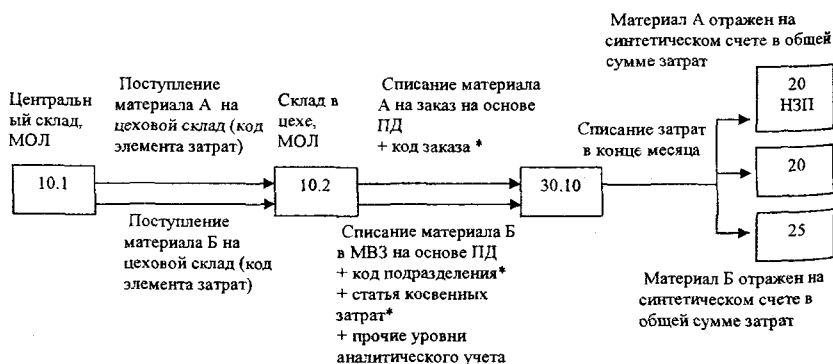
Код счета	Назначение
34.1	Псевдосчет «Перегруппировка затрат», субсчет «Трансформация статей затрат в МВЗ» (применяется в случае, если на предприятии используется взаимосвязь «Статьи затрат ← МВЗ ← Продукты», т.е. к статьям затрат изначально привязываются МВЗ, к МВЗ – продукты). Применяется в отношении косвенных затрат основных и вспомогательных цехов. Схема: 33.25 → 34.1 (статья затрат) «←» → 34.1 (МВЗ) «+».
34.2	Псевдосчет «Перегруппировка затрат», субсчет «Распределение косвенных затрат основных цехов». Применяется в отношении косвенных затрат (только основных цехов) в процессе их распределения между продуктами. Схема: ... 34.1 (МВЗ) «+» → 34.2 (МВЗ) «←» → 33.20 «+» (продукты).
34.3	Псевдосчет «Перегруппировка затрат», субсчет «Распределение косвенных затрат вспомогательных цехов, себестоимость услуг которых подлежит калькулированию». Применяется в отношении косвенных затрат (только вспомогательных цехов) в процессе их распределения между выполняемыми работами и услугами. Схема ... 34.1 (МВЗ) «+» → 34.3 (МВЗ) «←» → 33.23 «+» (услуги).
34.4	Псевдосчет «Перегруппировка затрат», субсчет «Списание затрат вспомогательных цехов на затраты основных и прочих вспомогательных цехов». Применяется в отношении затрат тех вспомогательных цехов, себестоимость услуг которых подлежит калькулированию. Схема ... 33.23 «+» (услуги) → 34.4 (услуги) «←» → 33.25 «+» и (или) 33.20 «+» и (или) 33.26 «+».
34.5	Псевдосчет «Перегруппировка затрат», субсчет «Распределение общехозяйственных затрат». Применяется в случае использования метода учета полных затрат.

Детализация счета 35 «Отклонения по видам затрат (аналитический учет)»
(фрагмент) (применяется при необходимости)

Код счета	Назначение
35.10.XXX.X	Отклонение по прямым материальным затратам, XXX – продукт, X-тип отклонения (показывается при необходимости).
35.70.XXX.X	Отклонение по прямым затратам на оплату труда, XXX – продукт, X-тип отклонения (показывается при необходимости).
35.25.XXX.X	Отклонение по общепроизводственным затратам, XXX – продукт, X-тип отклонения (показывается при необходимости), дополнительно может быть использована группировка «переменные - постоянные затраты». Счет 35.25 Применяется в случае, если общепроизводственные затраты (все либо в переменной части) подлежат нормированию*.

*При необходимости на счетах отклонений могут быть определены общепроизводственные затраты в поэлементном разрезе (т.е. присваиваются коды элементов затрат).

На рис. 27 представлена схема присваивания кодов для отражения затрат в системе аналитического учета на примере формирования информации о материальных затратах.

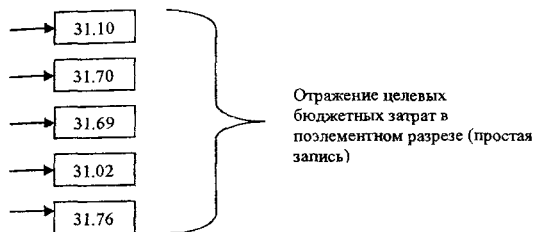


* Коды не находят отражения на синтетических счетах.

Рис. 27. Присваивание кодов производственных затрат при списании материала А на заказ (продукт) и материала Б – на МВЗ

Таким образом, можно определить алгоритм отражения затрат на 30-х счетах.

Этап 1. Бюджетирование затрат и определение целевой себестоимости продукции (целевые бюджетные затраты на плановый объем деятельности) (см. рис. 28). Если плановая себестоимость продукции определяется только на базе прямых затрат, схема упростится.



Одновременно добавляются коды затрат
(например, счет 33 «Затраты в системе управления»)

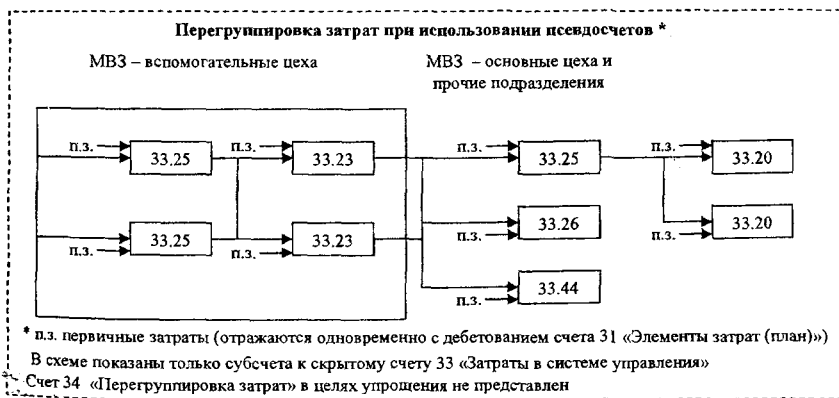


Рис. 28. Отражение целевых бюджетных затрат при использовании группы 30-х счетов

По данным первичных затрат можно построить матрицу, которая позволит в дальнейшем осуществлять контроль за расходованием ресурсов (см. табл. 33 –34).

Этап 2. Учет нормативных затрат, приходящихся на фактический объем производства продукции.

Этап 3. Учет фактических затрат, определение отклонений и при необходимости отражение их на счетах.

Т а б л и ц а 33

Матрица первичных затрат (ПЗ)
Целевые затраты и бюджетирование*

Счета (субсчета) для планирования затрат по элементам	Счет 33.20 «Основное производство»	Счет 33.23 «Вспомогательные подразделения»	Счет 33.25 «Общепроизводственные расходы»	Счет 33.26 «Общехозяйственные расходы»
1	2	3	4	5
Счет 31.02	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 31.10	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ

1	2	3	4	5
Счет 31.70	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 31.69	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 31.60	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 31.76	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Итого	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ

* Информация о том, какие затраты (фактические или плановые) отражаются на счете 33 «Затраты в системе управления», зависит от того, какой счет ранее был выбран: 30 «Элементы затрат (факт)» или 31 «Элементы затрат (план)».

Таблица 34

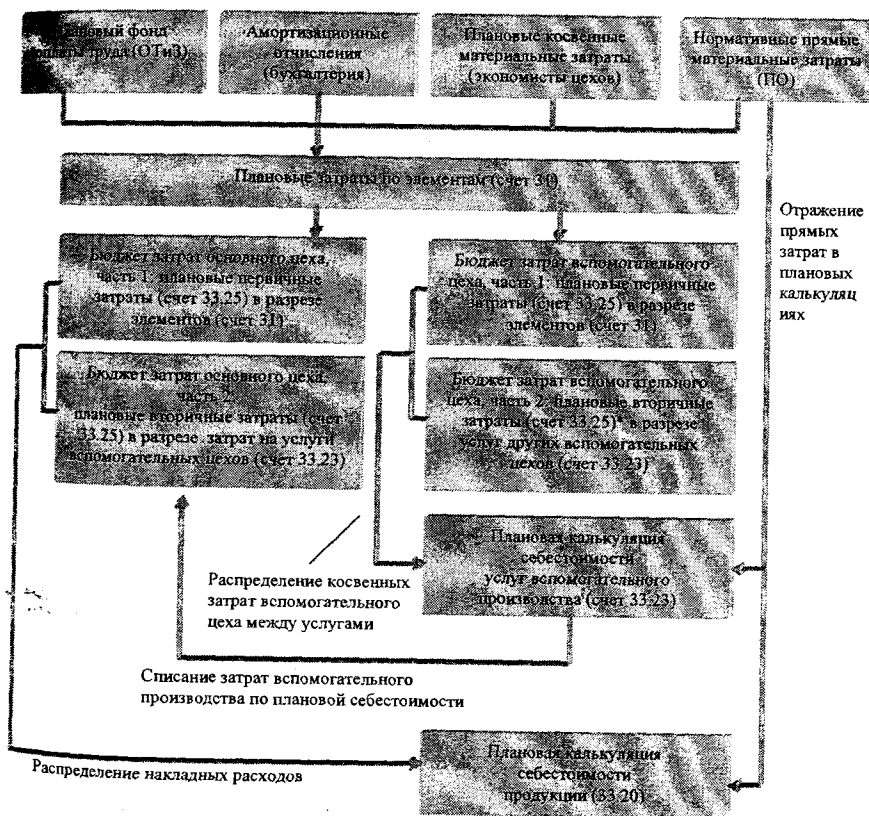
Матрица первичных затрат (ПЗ)
Учет фактических затрат*

Счета (субсчета) учета затрат по элементам	Счет 33.20 «Основное производство»	Счет 33.23 «Вспомогательные подразделения»	Счет 33.25 «Общепроизводственные расходы»	Счет 33.26 «Общехозяйственные расходы»
Счет 30.02	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 30.10	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 30.70	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 30.69	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 30.60	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Счет 30.76	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ
Итого	ПЗ	ПЗ	ПЗ	ПЗ

* Информация о том, какие затраты (фактические или плановые) отражаются на счете 33 «Затраты в системе управления», зависит от того, какой счет ранее был выбран: 30 «Элементы затрат (факт)» или 31 «Элементы затрат (план)».

Особый интерес представляет первый этап. Рассмотрим общую схему бюджетирования затрат с использованием счета 31 «Элементы затрат (план)» псевдосчета 33 «Затраты в системе управления». Отдел труда и заработной платы (ОТиЗ) формирует информацию о плановом фонде оплаты труда (на основе информации о целевых затратах на оплату труда), производственный отдел (ПО) осуществляет расчет целевых нормативных материальных затрат, приходящихся на плановый объем производства, экономисты подразделения (цехов) рассчитывают целевые (плановые) косвенные материальные затраты, которые будут списаны на цеховые нужды, бухгалтерия предоставляет информацию о начисленной за предыдущие периоды амортизации (согласно выбранному методу начисления амортизации).

Вариант бюджетирования, когда во вспомогательных цехах рассчитываются целевые плановые калькуляции себестоимости услуг, представлен на рис. 29.

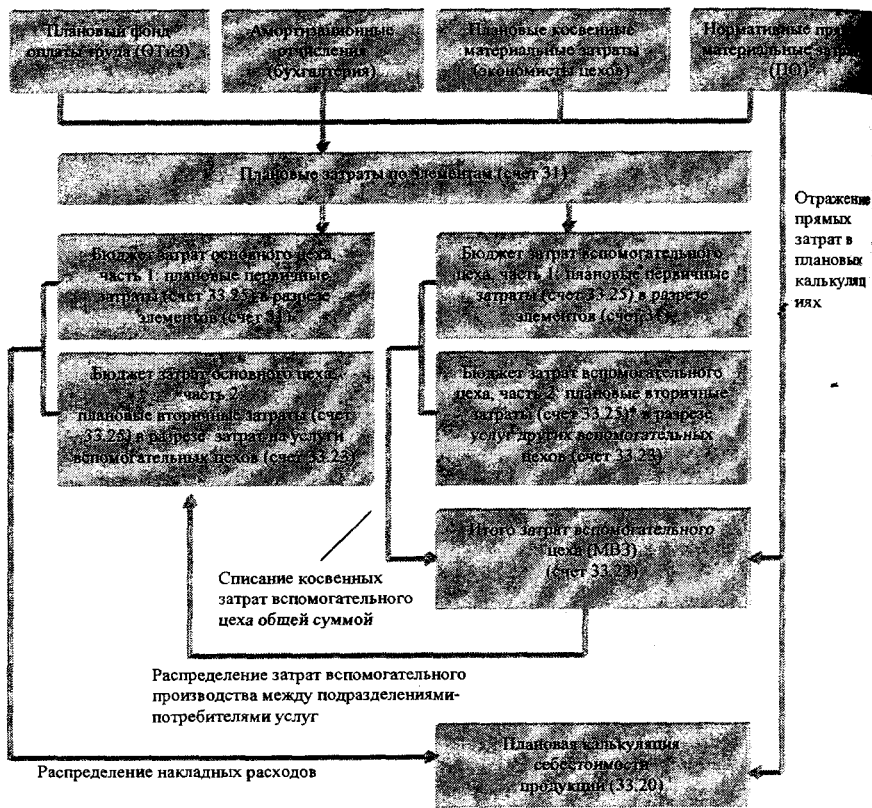


* Данные затраты формируются в результате перераспределения затрат между вспомогательными цехами. В схеме в целях упрощения не рассматривается вариант с применением кода счета 34 «Перегруппировка затрат».

Рис. 29. Общая предлагаемая схема бюджетирования затрат с использованием группы 30-х счетов (для вспомогательных цехов, рассчитывающих плановую калькуляцию себестоимости работ и услуг)

Вариант бюджетирования, когда во вспомогательных цехах не рассчитываются плановые калькуляции себестоимости услуг, представлен в на рис. 30.

Пример бюджета косвенных затрат основного цеха по производству окиси этилена приведен в табл. 35 (в целях упрощения код счета 34 «Перегруппировка затрат» не применяется).



* Данные затраты формируются в результате перераспределения затрат между вспомогательными цехами. В схеме в целях упрощения не рассматривается вариант с применением кода счета «Перегруппировка затрат».

Рис. 30. Общая предлагаемая схема бюджетирования затрат с использованием группы 30-х счетов (для вспомогательных цехов, не рассчитывающих калькуляцию себестоимости работ и услуг)

Необходимо отметить, что предложенный вариант бюджетирования затрат с использованием группы 30-х счетов позволяет применять подход, когда распределению подлежат только переменные затраты обслуживающих центров ответственности (вспомогательных подразделений).

Если не требуется детализация затрат в готовой и проданной продукции на счетах бухгалтерского учета, то достаточно использовать схему, представленную на рис. 25. Необходимо обратить внимание на движение общехозяйственных затрат в системе аналитического учета с использованием псевдосчетов

(счет 33.26). Информация о затратах, отраженная на указанном счете, служит основой для бухгалтерской записи:

Д-т 90 «Продажи» – К-т 26 «Общехозяйственные расходы».

Сам псевдосчет 33.26 «Общехозяйственные расходы» в конце отчетного периода аннулируется.

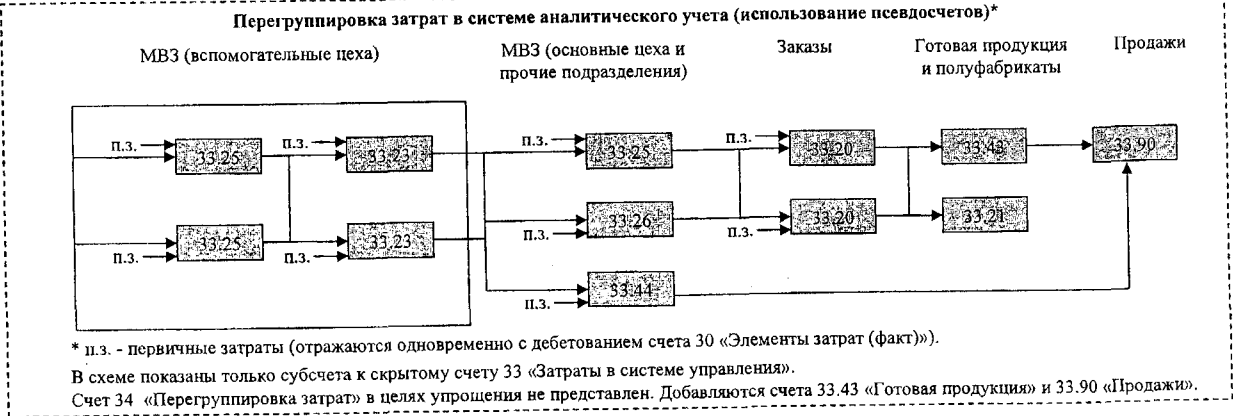
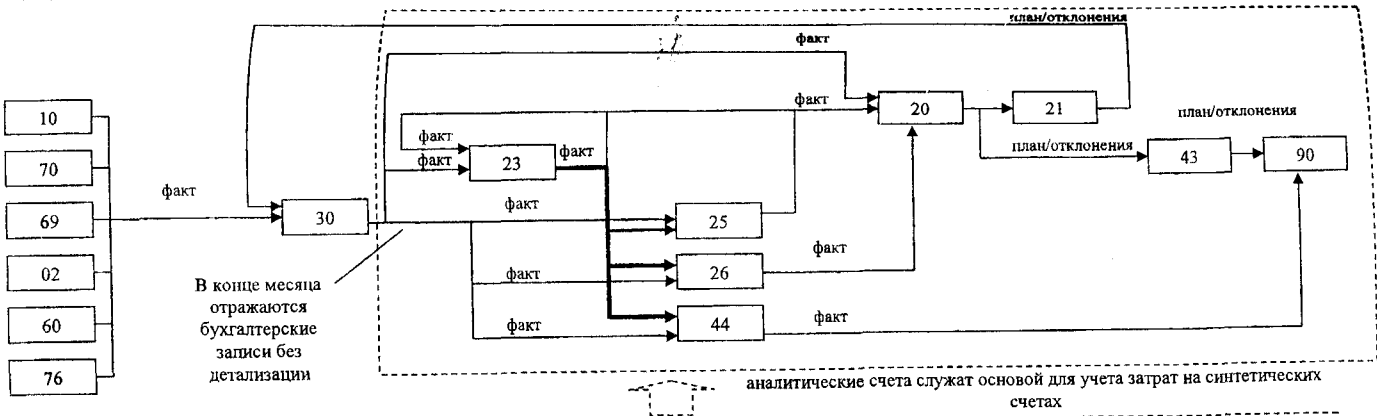
В случае, когда требуется детализация затрат готовой и проданной продукции на счетах бухгалтерского учета, схема может быть изменена (см. рис. 31). При использовании элементов нормативного учета (например, рассчитываются целевые нормативные прямые затраты) отклонения могут отражаться на специальных счетах (см. рис. 32, табл. 36). Данные проводки возможны в том случае, если фактический объем производства будет подтверждаться ежедневно.

Таблица 35

Бюджет затрат цеха по производству окиси этилена (фрагмент), тыс. руб.

№ п/п	Затраты	Код счета	План	Факт	Отклонение
1	2	3	4	5	6
<i>Первичные затраты</i>					
1	<i>Первичные затраты на содержание и эксплуатацию оборудования:</i>				
1.1	<i>Содержание оборудования в т.ч.:</i>	33.25.01.XXXXXX	98,9	91,2	-7,7
1.1.1	– зарплата	31.70.XXXX	45,0	42,0	-3
1.1.2	– отчисления от зарплаты (ЕСН)	31.69.XXXX	17,1	16,0	-1,1
1.1.3	– проверка приборов	31.60.XXXX	17,5	15,2	-2,3
1.1.4	– прочие материалы	31.10.XXXX	19,3	18,0	-1,3
1.2	<i>Текущий ремонт оборудования, в т.ч.:</i>	33.25.02.XXXXXX	1498,4	1469	-29,4
1.2.1	– зарплата	31.70.XXXX	280,0	281,2	1,2
1.2.2	– отчисления от зарплаты (ЕСН)	31.69.XXXX	106,4	106,8	0,4
1.2.3	– запасные части	31.10.XXXX	472,0	478,4	6,4
1.2.4	– работы со стороны	31.60.XXXX	640,0	621,0	-19
1.2.5	– возвратные отходы	31.10.XXXX		(18,4)	(18,4)
1.3	<i>Амортизация оборудования</i>	31.02.XXXX	66,0	68,0	2
2	<i>Первичные цеховые затраты:</i>				
2.1	<i>Затраты на оплату труда управленческого персонала цеха в т.ч.:</i>	33.25.03.XXXXXX	273,2	277,3	4,1
2.1.1	– зарплата	31.70.XXXX	198,0	201,0	3
2.1.2	– отчисления от зарплаты (ЕСН)	31.69.XXXX	75,2	76,3	1,1
2.2	<i>Охрана труда, в т.ч.:</i>	33.25.04.XXXXXX	79,6	77,6	-2
2.2.1	– инвентарь	31.10.XXXX	3,6	3,6	0

1	2	3	4	5	6
2.2.2	– электроэнергия	31.10.ХХХХ	73,9	72,0	-1,9
2.2.3	– прочие материалы	31.76.ХХХХ	2,1	2,0	-0,1
2.3.	Содержание зданий и сооружений	33.25.05.Х.ХХХХ	89,5	92,5	3
2.3.1	– зарплата	31.70.ХХХХ	50,0	55,0	5
2.3.2	– отчисления от зарплаты (ЕСН)	31.69.ХХХХ	17,0	20,9	3,9
2.3.3	– пожарная сигнализация	31.60.ХХХХ	6,0	6,0	0
2.3.4	– прочие материалы	31.10.ХХХХ	16,5	10,6	-5,9
2.4	амортизация зданий	31.02.ХХХХ	601,4	603,7	2,3
3.	Итого первичных затрат	–	2707	2679,3	-27,7
Вторичные затраты					
4	Вторичные затраты на содержание и эксплуатацию оборудования:				
5.1	Содержание оборудования, в т.ч.:	33.25.01.Х.ХХХХ	4468,4	4463,9	-4,5
5.1.1	Пар	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	2980,0	3010,6	30,6
5.1.2	Электроэнергия	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	1213,4	1245,8	32,4
5.1.3	Оборотная вода	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	275,0	207,5	-67,5
	Вторичные цеховые затраты				
6.1.	Охрана труда, в т.ч.:	33.25.04.Х.ХХХХ	220,6	225,1	4,5
6.1.1.	Хозпитейная вода	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	2,6	2,7	0,1
6.1.2	Электроэнергия	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	218,0	222,4	4,4
6.2.	Содержание зданий и сооружений, в т.ч.:	33.25.05.Х.ХХХХ	28,9	29,1	0,2
6.2.1.	Хозпитейная вода	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	4,6	4,2	-0,4
6.2.2.	Электроэнергия	33.23.ХХ.Х.ХХХХ	24,3	24,9	0,6
7.	Итого вторичных затрат	–	4717,9	4718,1	0,2
Совокупные затраты					
8.	Всего затрат, в т.ч.:	33.25.ХХ.Х.ХХХХ	7424,9	7397,4	-27,5
8.1.	Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования	–	6131,7	6092,1	-39,6
8.2.	Цеховые затраты	–	1293,2	1305,3	12,1



* п.з. - первичные затраты (отражаются одновременно с дебетованием счета 30 «Элементы затрат (факт)»).

В схеме показаны только субсчета к скрытому счету 33 «Затраты в системе управления».

Счет 34 «Перегруппировка затрат» в целях упрощения не представлен. Добавляются счета 33.43 «Готовая продукция» и 33.90 «Продажи».

Рис. 31. Упрощенная двойная схема движения затрат (детализация затрат в себестоимости проданной продукции + метод ABC)

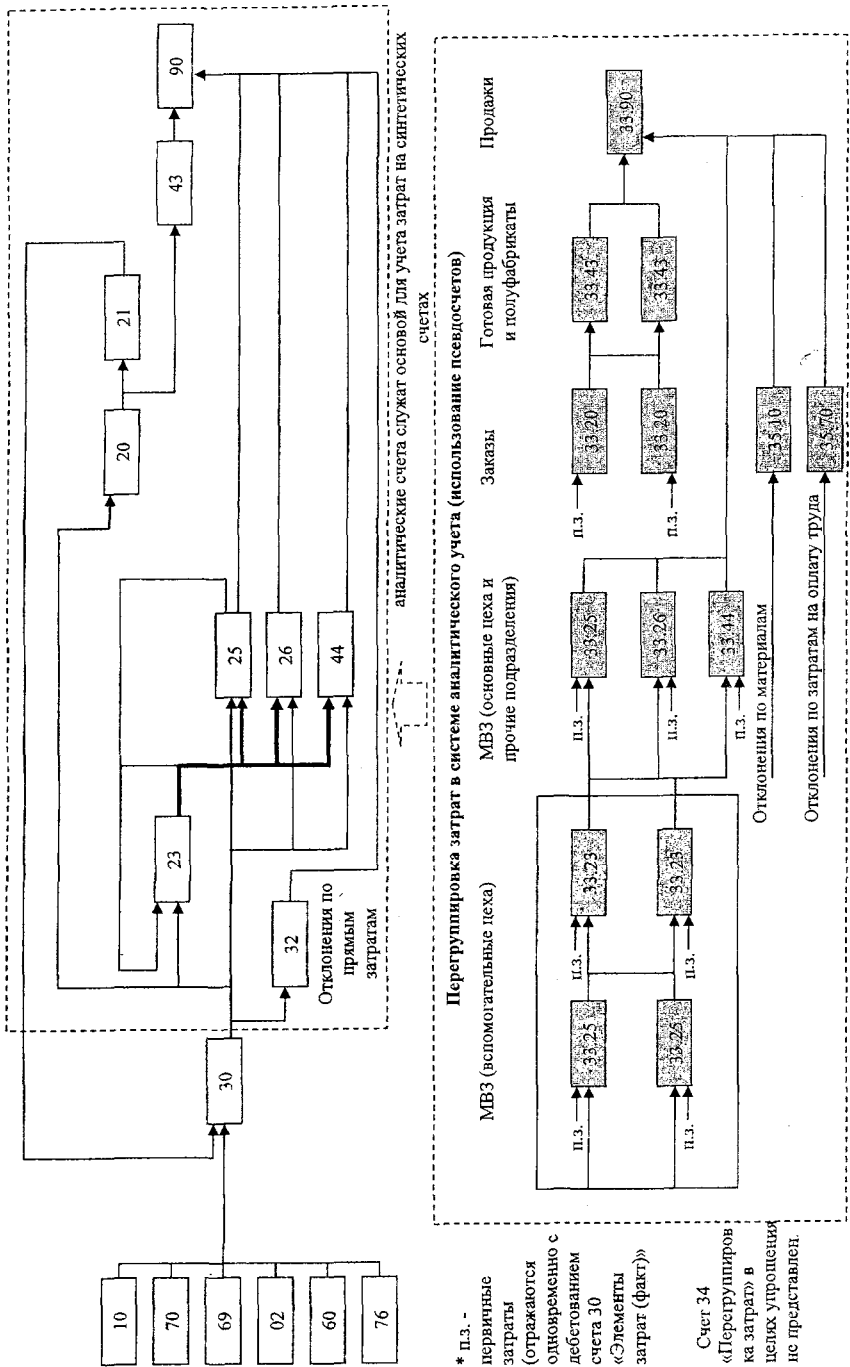


Рис. 32. Упрощенная двойная схема движения затрат (Метод DC + метод SC)

* П.з. - первичные затраты (отражаются одновременно с дебетованием счета 30 «Элементы затрат (факт)»

Счет 34 «Перегруппировка затрат» в целях упрощения не представлен.

Следовательно, можно выделить два варианта отражения отклонений фактических затрат от нормативных (приходящихся на фактический выпуск продукции): на счетах бухгалтерского учета (в данном случае на 30-х счетах) и в отчетах о затратах на выпуск продукции.

Необходимо отметить важный момент: рассмотренные схемы можно упростить, убрав из группы синтетических производственных счетов (20–29) все счета, не имеющие остатков. Допустим, что на промышленном предприятии отсутствует НЗП. Следовательно, такие синтетические счета, как «Основное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», можно не отражать в финансовой бухгалтерии (см. рис. 33).

Таблица 36

Журнал регистрации хозяйственных операций (фрагмент) (пояснения к рис. 32)

№ п/п	Содержание операции	Дебет*	Кредит*	Сумма, ден. ед.
1	2	3	4	5
1	Синтетический учет. Списываются материалы на производство продукции (фактические затраты по элементам), сумма 120 ден. ед.	30.10	10	120
	Аналитический учет. Используются коды аналитического учета или псевдосчет: 33.20, продукт 1. Т.е. в течение периода списываются нормативные материальные затраты в разрезе видов материалов, сумма 100 ден. ед.	33.20		100
	В системе аналитического учета определяются отклонения фактических материальных затрат от плановых (нормативных), 20 ден. ед. (продукт 1, перерасход).	35.10		+ 20
2	Синтетический учет. Списываются материалы на производство продукции (фактические затраты по элементам), сумма 50 ден. ед.	30.10	10	50
	Аналитический учет. Используются коды аналитического учета или псевдосчет: 33.20, продукт 2. Т.е. в течение периода списываются нормативные материальные затраты в разрезе видов материалов, сумма 60 ден. ед.	33.20		60
	В системе аналитического учета определяются отклонения фактических материальных затрат от плановых (нормативных), 10 ден. ед. (продукт 2, экономия).	35.10		-10
3	Синтетический учет. Определяются прямые затраты на оплату труда (фактические затраты в поэлементном разрезе), сумма 90 ден. ед.	30.70	70	90
	Аналитический учет. Используются коды аналитического учета или псевдосчет: 33.20, продукт 1. Т.е. в течение периода определяются нормативные затраты на оплату труда, 80 ден. ед.	33.20		80
	В системе аналитического учета определяются отклонения фактических затрат на оплату труда от плановых (нормативных), 10 ден. ед. (продукт 1, перерасход)	35.70		+10

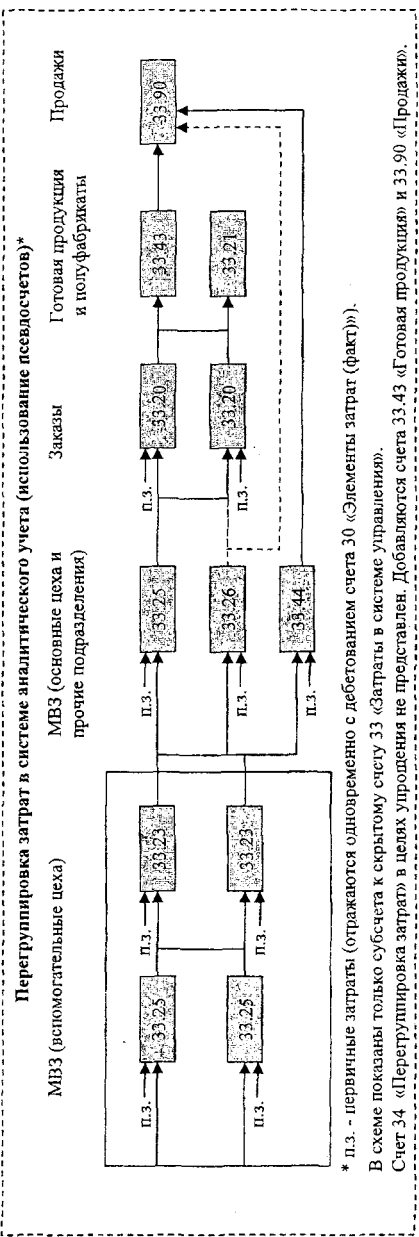
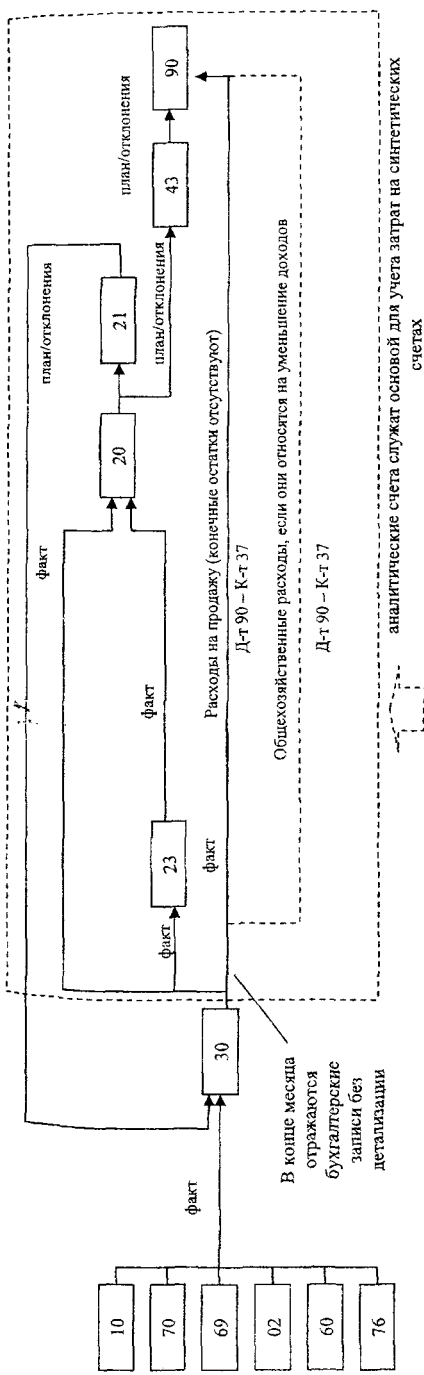
1	2	3	4	5
4	Синтетический учет. Определяются прямые затраты на оплату труда (фактические затраты в поэлементном разрезе), сумма 45 ден. ед.	30.70	70	45
	Аналитический учет. Используются коды аналитического учета или псевдосчет: 33.20, продукт 2. Т.е. в течение периода определяются нормативные затраты на оплату труда, 50 ден. ед.	33.20		50
	В системе аналитического учета определяются отклонения фактических затрат на оплату труда от плановых (нормативных), 5 ден. ед. (продукт 2, экономия)	35.70		-5
5	Аналитический учет. Затраты в системе аналитического учета списываются на уменьшение выручки в разрезе представленных уровней аналитики	33.90	35.10 35.10 35.70 35.70	+20 -10 +10 -5
6	Синтетический учет. Сводная информация с псевдосчета 33.20 служит основой для отражения нормативных затрат на синтетическом счете 20 «Основное производство» (100 ден. ед. + 60 ден. ед. + 80 ден. ед. + 50 ден. ед. = 290 ден. ед.)	20	30	290
7	Синтетический учет. Сводная информация с псевдосчета 35 «Отклонения по видам затрат (аналитический учет)» служит основой для отражения затрат на счете 32 «Отклонения по видам затрат СС (синтетический учет)» (+20 ден. ед. - 10 ден. ед. + 10 ден. ед. - 5 ден. ед. = 15 ден. ед.)	32	30	15
8	Синтетический учет. Списание отклонений фактических затрат от нормативных	90	32	15

* На аналитические счета «Дебет» и «Кредит» в распространенном виде отсутствуют. Списание затрат с одного псевдосчета на другой может осуществляться с использованием специальной группы счета 34 «Перегруппировка затрат».

В целях упрощения в схеме показаны только субсчета к скрытому счету 33 «Затраты в системе управления».

В целях упрощения счет 34 «Перегруппировка затрат» не используется.

Таким образом, в системе управленческого учета одной из ключевых является группировка затрат по элементам. В условиях автоматизации, на наш взгляд, необходимо выделить два метода отражения затрат в поэлементном разрезе на счетах. Первый метод можно обозначить как простой метод дробления затрат в поэлементном разрезе. Второй – как метод дробления затрат по принципу взаимосвязи с производственными счетами. Использование второго подхода означает, что элементы затрат изначально «привязываются» к производственным счетам. Это обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что уже на этапе отражения затрат по элементам можно определить направления использования ресурсов. Либо в процессе кодирования элементов



* п.з. - первичные затраты (отражаются одновременно с дебетованием счета 30 «Элементы затрат (факт)»).

В схеме показаны только субсчета к скрытому счету 33 «Затраты в системе управления».

Счет 34 «Перегруппировка затрат» в целях упрощения не представлен. Добавляются счета 33.43 «Готовая продукция» и 33.90 «Продажи».

Рис. 33. Предлагаемая двойная схема движения затрат (отказ от синтетических счетов без остатков)

затрат можно предусмотреть деление их на прямые и косвенные (например, элемент «Сырье и основные материалы» – прямые, элемент «Вспомогательные материалы» – косвенные).

Рассмотренные вопросы организации системы учета позволяют сократить транзакционные издержки предприятия и создать гибкую информационную систему, дающую возможность руководителям оперативно реагировать на изменения в окружающей рыночной среде.

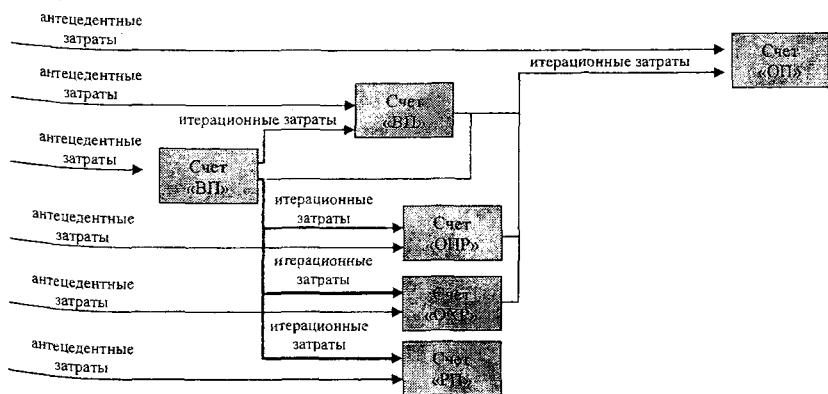
2.3. Бинарный подход к отражению целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета: концепция бинарных счетов

Последовательное (позатпное) применение двух типов бухгалтерской записи (простой и двойной) на синтетических счетах, по нашему мнению, необходимо обозначить как бинарный (двойной, двухкомпонентный) подход к отражению затрат в системе управленческого учета. В свою очередь, синтетические счета управленческого учета, на которых используется одновременно простая и двойная запись, следует обозначить как бинарные счета. Бинарные счета постепенно начинают применяться на практике. Их основной задачей является разделение бухгалтерского учета на подсистемы, например, на финансовую и управленческую бухгалтерии. При этом количество подсистем неограниченно.

Можно выделить два вида бинарных счетов: собирательно-распределительные и калькуляционные. Мы предлагаем несколько усложнить группировку первичных и вторичных затрат с учетом особенностей бинарных счетов. В дебет бинарных счетов могут быть отнесены antecedентные и итерационные затраты. Antecedентными (от лат *antecedens* – предшествующие, первоначальные) являются затраты, отражаемые на бинарных счетах той или иной учетной подсистемы (например, на счетах управленческой бухгалтерии) первоначально при помощи метода простой записи. Эти затраты можно еще обозначить как входящие. Если учетных подсистем несколько, то и antecedентные затраты отражаются в каждой из них в тех или иных разрезах. Следовательно, может быть несколько видов antecedентных затрат.

Итерационными (от лат *iteratio* – повторение) являются затраты, отражаемые на бинарных счетах той или иной учетной подсистемы (например, на счетах управленческой бухгалтерии) повторно (как результат процедур распределения или перераспределения) при помощи метода двойной записи.

Antecedентные и итерационные затраты на бинарных счетах представлены на рис. 34.



ОП – основное производство, ОПР – общепроизводственные расходы, ОХР – общехозяйственные расходы, РП – расходы на продажу, ВП – вспомогательные производства.

Рис. 34. Antecedентные и итерационные затраты на бинарных счетах

Структура собирательно-распределительного бинарного счета представлена на рис. 35. По дебету такого счета отражаются как *антецедентные*, так и *итерационные* затраты (перераспределенные затраты собственных вспомогательных цехов).

Д-т	Бинарный собирательно-распределительный счет затрат	К-т
	<p>Отражение <i>антецедентных</i> затрат с использованием <i>простой</i> записи (аналитика: по продуктам и услугам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ и т.д.)</p> <p>Отражение <i>итерационных</i> затрат с использованием <i>двойной</i> записи (аналитика: по услугам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ и т.д. либо свернутая аналитика)</p>	<p>Списание затрат на соответствующие счета с использованием метода <i>двойной</i> записи (аналитика: по продуктам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ и т.д.)</p>

Рис. 35. Бинарный синтетический счет затрат

Необходимо отметить, что в качестве собирательно-распределительных могут служить не только счета накладных расходов, но и счета: «Прямые материальные затраты», «Прямые трудовые затраты», «Затраты по видам деятельности». Другими словами, учет затрат на бинарных счетах может осуществляться с использованием счетов, не предусмотренных Планом счетов РФ.

Бинарные счета могут иметь остатки, если это счета «Основное производство» и «Вспомогательные производства». Бинарный счет «Основное производство» представлен на рис. 36.

Д-т	Бинарный синтетический счет «Основное производство»	К-т
	<p>Сн – по МВЗ, по элементам затрат, по статьям затрат, по продуктам.</p> <p>1. Отражение <i>антецедентных затрат</i> с использованием <i>простой</i> записи (аналитика: по продуктам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ и т.д.)</p> <p>2. Отражение <i>итерационных затрат</i> с использованием <i>двойной</i> записи (аналитика: по продуктам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ и т.д. либо свернутая аналитика)</p> <p>Ск – по МВЗ, по элементам затрат, по статьям затрат, по продуктам.</p>	<p>Проводки на основе двойной записи (аналитика: по продуктам, по статьям затрат, по элементам затрат, по МВЗ)</p>

Рис. 36. Бинарный счет «Основное производство»

Как вариант, к бинарному счету «Основное производство» может открываться субсчет «Незавершенное производство» (практика российских компаний, использующих обычную схему отражения затрат на счетах бухгалтерского учета) либо использоваться отдельный счет для учета НЗП (теория и практика зарубежных компаний, использующих классическую схему отражения затрат на счетах бухгалтерского учета).

Как мы отмечали ранее, *бинарный подход* предполагает некоторую последовательность действий. На первом этапе одновременно с корреспонденциями по дебету синтетических счетов финансового учета отражаются записи по дебету синтетических счетов управленческого учета. На последующих этапах происходит распределение затрат и применяется двойная запись. Таким образом, счета управленческого учета могут быть бинарными и обычными.

Можно выделить несколько вариантов отражения затрат на счетах финансового и управленческого учета в рамках использования рассматриваемого подхода (см. рис. 37). Может быть представлен и комбинированный вариант.

Первый вариант. Поскольку процесс сбора, распределения и движения представляемой менеджерам информации о производственных ресурсах (затратах) до момента трансформации их в активы или расходы также является областью деятельности управленческой бухгалтерии, то можно выделить еще одну проблему взаимосвязи финансового и управленческого учета с использованием счетов – оценка ресурсов. В табл. 37 представлены подходы, выбор которых может повлиять на величину затрат.

	Счета финансового учета	Счета управленческого учета
Вариант 1	Свернутая аналитика	Развернутая аналитика
Вариант 2	Методы оценки согласно ПБУ	Методы оценки, отличные от ПБУ

Рис. 37. Предлагаемые варианты отражения затрат на счетах финансового и управленческого учета при использовании бинарных счетов

Рассмотрим более подробно первый из представленных вариантов отражения затрат на счетах финансового и управленческого учета с использованием бинарного подхода. В качестве примера приведем ОАО «Татнефть», применяющее новый подход к отражению затрат (см. рис. 38 и табл. 38)¹. На текущий момент ОАО «Татнефть» состоит из 36 структурных подразделений, в том числе имеет 11 нефтегазодобывающих управлений

¹ В соответствии с технологическим процессом добычи нефти не предусмотрено незавершенного производства и полуфабрикатов (т.е. остатки нефти в трубопроводах считаются готовой продукцией).

1	2	3	4
5.1	проводка № 1 (двойная запись)	35	60,71,76
5.2	проводка № 2 (простая запись по дебету бинарного счета)	C20	
5.3	проводка № 3 (простая запись по дебету бинарного счета)	C23	
5.4	проводка № 4 (простая запись по дебету бинарного счета)	C25	
5.5	проводка № 5 (простая запись по дебету бинарного счета)	C26	
5.6	проводка № 6 (простая запись по дебету бинарного счета)	C44	
	II. Отражение движения затрат на управленческих контроллинговых счетах в разрезе МВЗ, видов продукции, элементов и статей затрат ¹		
6	Списание (распределение) расходов вспомогательных производств:		
6.1	на производственные цели	C20	C25
6.2	на общепроизводственные цели	C25	C23
6.3	на общехозяйственные цели	C26	C23
6.4	на коммерческие расходы	C44	C23
6.5	другим структурным подразделениям	C79	C23
6.6	на услуги, реализованные на сторону	C90	C23
7	Списание общепроизводственных расходов	C20	C25
8	Списание общехозяйственных расходов	C20	C26
9	Отражена фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции	C43	C20
10	Отражена фактическая производственная себестоимость проданной продукции (собственная реализация)	C90	C43
11	Отражена фактическая производственная себестоимость продукции, переданной структурному подразделению ОАО «Татнефть» (управлению по реализации нефти) для целей продажи	C79	C43
12	Операции по передаче нефти прочим структурным подразделениям ОАО «Татнефть»		
12.1	Отражена плановая производственная себестоимость продукции, переданной прочим структурным подразделениям объединения	C79	C43

¹ Закрытие периода осуществляется по данным контроллинговых счетов. В конце месяца закрываются контроллинговые счета C23-C26 и на счете C20 определяется фактическая полная производственная себестоимость добытой нефти (показывается развернутая аналитика). Одновременно по кредиту технического счета 37 в корреспонденции с дебетом счета 43 «Готовая продукция» отражается та же фактическая себестоимость готовой продукции, но без развернутой аналитики (на основе ведомости оприходования готовой продукции). Затем на счетах управленческого и финансового учета показываются следующие операции: передача нефти УРНиНу (управлению реализации нефти и нефтепродуктов), продажа нефти на сторону и передача готовой продукции собственного производства одного структурного подразделения другому.

1	2	3	4
12.2	Списаны отклонения фактической производственной себестоимости переданной прочим структурным подразделениям продукции от плановой	С90	С43
13	Списаны фактические затраты на услуги, оказываемые другим подразделениям ОАО «Татнефть»	С79	С20
14	Списаны фактические расходы на продажу	С90	С44
	III. Отражение движения затрат на счетах финансового учета (без детализации затрат)		
15	Отражена фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции	43	37
16	Отражены фактические расходы на продажу	44	37
17	Отражена фактическая производственная себестоимость проданной продукции (собственная реализация)	90	43
18	Отражена фактическая производственная себестоимость продукции, переданной структурному подразделению ОАО «Татнефть» (управлению по реализации нефти) в целях продажи	79	43
19	Операции по передаче нефти прочим структурным подразделениям ОАО «Татнефть»		
19.1	Отражена плановая производственная себестоимость продукции, переданной прочим структурным подразделениям объединения	79	43
19.2	Списаны отклонения фактической производственной себестоимости переданной прочим структурным подразделениям продукции от плановой	90	43
20	Списаны фактические затраты на услуги, оказываемые другим подразделениям ОАО «Татнефть»	79	37
21	Списаны фактические затраты на услуги, оказываемые другим подразделениям ОАО «Татнефть»	79	37
22	Списаны фактические расходы на продажу	90	44

Примечание: В целях отражения операций по отгрузке нефти через комиссионеров могут использоваться счета 45 «Отгруженная продукция» и С45 «Отгруженная продукция» (контроллингвый счет).

Бухгалтерские записи на счетах управленческого учета:

Д-т С45 – К-т С43 Продукция отгружена комиссионеру.

Д-т С90 – К-т С45 Отражена фактическая производственная себестоимость проданной продукции.

Бухгалтерские записи на счетах финансового учета:

Д-т 45 – К-т 43 Продукция отгружена комиссионеру.

Д-т 90 – К-т 45 Отражена фактическая производственная себестоимость проданной продукции.

Структура 30-х счетов. Учет затрат в рамках финансовой бухгалтерии ведется на 30-х счетах в поэлементном разрезе. Структура 30-х счетов, используемых в компании, представлена ниже: счет 31 «Материальные затраты»; счет 32 «Затраты на оплату труда»; счет 33 «Отчисления на социальные

нужды»; счет 34 «Амортизация»; счет 35 «Прочие затраты»; счет 37 «Отражающий счет». На всех представленных счетах затраты отражаются по каждой балансовой единице (структурному подразделению) в поэлементном разрезе. Кодификатор элементов затрат имеет сложную иерархическую структуру. Такая иерархическая структура кодификатора элементов затрат позволяет получать разнообразные отчеты по любому из показанных уровней аналитики. При этом информация о затратах, формируемых в группе 30-х счетов, может быть использована для разных целей: налогообложения; составления статистической отчетности; контроля затрат.

Вместе с тем представленной десятизначной кодировкой элемента затрат будет недостаточно для выполнения поставленных целей. Возникает потребность в использовании дополнительных уровней аналитического учета. Если целью применения группы 30-х счетов является формирование налоговой отчетности, то в этом случае группировка затрат на вышеуказанных счетах должна соответствовать нормам налогового законодательства.

Для этого каждому элементу затрат присваиваются дополнительные признаки, такие как «тип затрат» (прямые или косвенные расходы, учет которых ведется согласно нормам НК РФ) и признак «непризнание затрат в целях налогообложения» (например, затраты сверх норм). Дополнительно может быть присвоен признак блокирования, т.е. запрета использования данного элемента затрат, начиная с определенного момента времени.

Счет 37 «Отражающий счет» является техническим счетом финансовой бухгалтерии. По дебету этого счета хозяйственные операции не отражаются. По кредиту – происходит преобразование элементов затрат в себестоимость готовой, отгруженной (в некоторых случаях) и проданной продукции. Аналитика показывается в свернутом виде (без разбиения на статьи затрат МВЗ и т.д.). Следовательно, счет «Отражающий счет» можно обозначить как счет-экран (происходит преобразование и перегруппировка затрат). Однако сам процесс трансформации затрат осуществляется на контроллинговых счетах.

Обороты по дебету группы счетов 31-35 в конце отчетного периода (месяца) должны быть равны кредитовому обороту по счету 37 «Отражающий счет». В конце года остатки на 30-х счетах обнуляются (специальной программой без использования метода двойной записи). Все представленные счета (31-37) не находят отражения в бухгалтерской отчетности.

Особое значение придается контроллинговым счетам. Контроллинговые счета предназначены для отражения *всех уровней аналитики*: мест возникновения затрат (МВЗ), видов продукции, статей затрат, элементов затрат. К каждому контроллинговому счету добавляется приставка «С». Она обозначает первую букву от слова «controlling» (контроллинг). Выделены следующие контроллинговые счета: счет С20 «Основное производство», счет С23 «Расходы вспомогательных производств», счет С25 «Общепроизводственные расходы», счет С26 «Общехозяйственные расходы», счет С29 «Обслуживающие предприятия и хозяйства», счет С43 «Готовая продукция», счет С90 «Продажи».

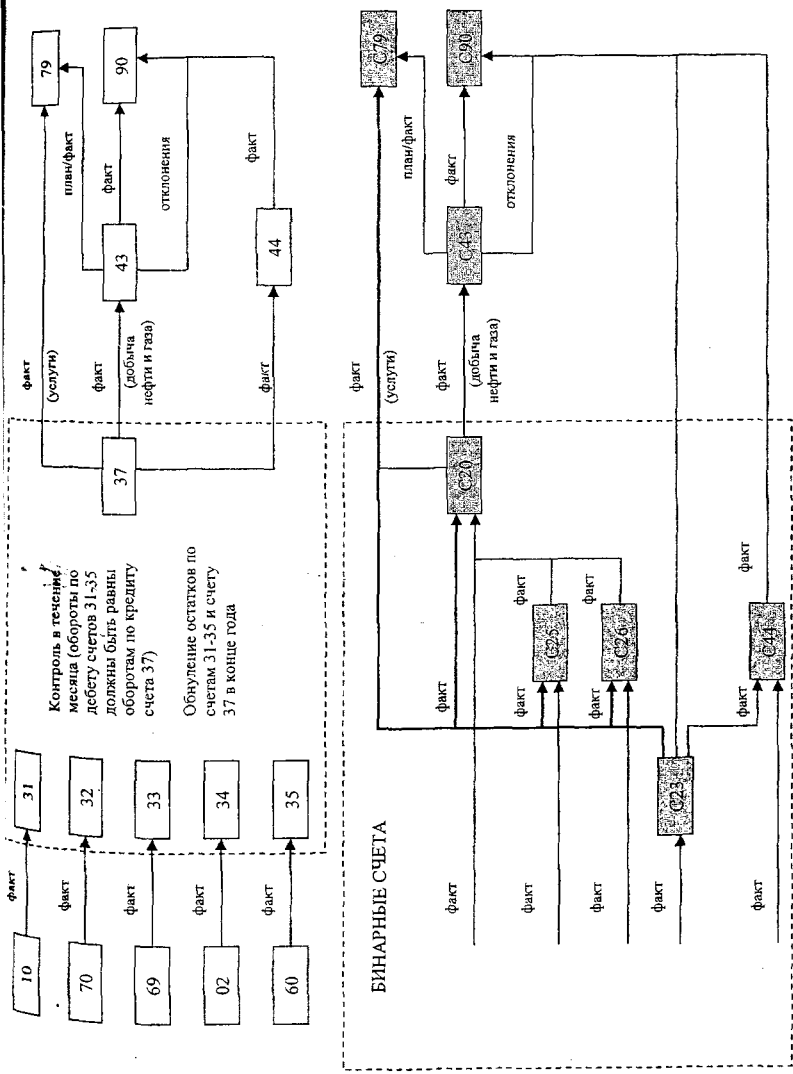
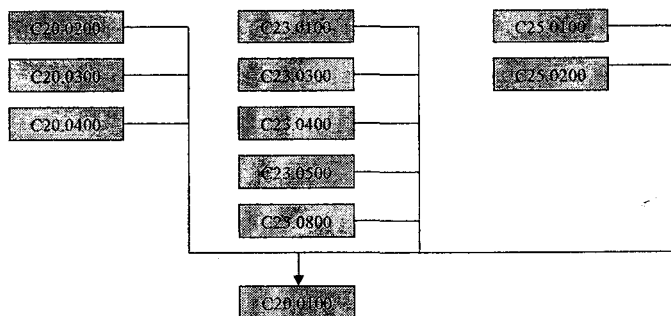


Рис. 38. Действующая упрощенная схема движения затрат на счета бухгалтерского учета, применяемая на предприятии по добыче нефти (подразделения ОАО «Газнефть», работающие на АСУ «Форт»)

Упрощенная схема закрытия счета С20.0100 показана на рис. 39. Учет на контроллинговых счетах ведется в разрезе мест возникновения затрат (МВЗ), элементов затрат (десятизначный код из справочника элементов затрат), а также статей затрат.

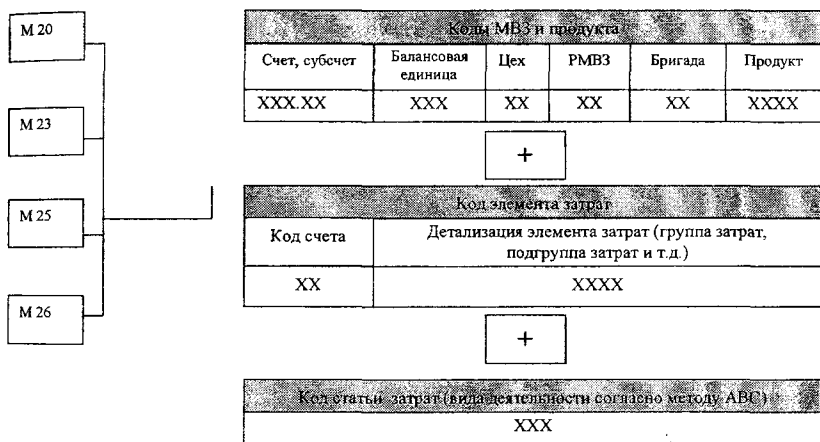


Контроллинговые счета : С20.0100 Производство (добыча нефти); С20.0200 Производство (поддержание пластового давления); С20.0300 Производство (сбор, хранение, транспортировка нефти); С20.0400 Производство (технологическая подготовка и стабилизация нефти); С23.0100 Производство прочей продукции вспомогательных производств; С23.0300 Производство (ремонт скважин); С23.0400 Производство (общие ремонтные работы); С23.0500 Производство (строительно-монтажные работы); С23.0800 Производство (услуги электроснабжения, содержание электросетей); С25.0100 Общецеховые расходы; С25.0200 Общепроизводственные расходы.

Рис. 39. Формирование затрат по добыче нефти с использованием контроллинговых счетов в ОАО «Татнефть»

Таким образом, можно определить границу между финансовым и управленческим учетом в части затрат. Управленческий учет затрат – это формирование детальной аналитической информации о затратах в необходимом для управления разрезе с использованием бинарных синтетических счетов (или счетов управленческого учета). Финансовый учет затрат – сводная информация о затратах, которая находит свое отражение на 30-х счетах бухгалтерского учета, а также на счетах 43 «Готовая продукция», 45 «Отгруженная продукция», 90 «Продажи» и т.д.

Вместе с тем, в РФ термин «контроллинг» не получил широкого распространения. Поэтому для отечественных предприятий, внедряющих управленческую бухгалтерию, целесообразно в счетах управленческого учета добавлять к коду счета приставку «М» (аббревиатура «М» означает первую букву от словосочетания «management accounting» («managerial accounting»), или «управленческий учет»). Если применяются иные системы учета затрат (например, в целях расчета налогов), то можно использовать иную аббревиатуру – Т (tax – налоги), В (budgeting – бюджетирование) и т.д. Такие приставки к кодам счетов затрат позволяют избежать путаницы при ведении нескольких подсистем бухгалтерского учета. Рассмотрим код МВЗ при использовании М-счетов. Этот код можно привязать к коду балансовой единицы (структурного подразделения), подразделению (цеху) предприятия, рабочему месту возникновения затрат (РМВЗ), бригаде (объекту), виду продукции и т.д. (см. рис. 40).



Группа М-счетов: счет М20 «Основное производство»; счет М23 «Расходы вспомогательных производств»; счет М25 «Общепроизводственные расходы»; счет М26 «Общехозяйственные расходы»; РМВЗ – рабочее место затрат (группа оборудования). Код применяется на промышленных предприятиях, производящих продукцию на оборудовании.
 Бригада – код применяется на предприятиях добывающей промышленности

Рис. 40. Предлагаемая система кодирования затрат, отражаемых на М-счетах

Следовательно, отличительной особенностью М-счетов является наличие развернутой аналитики по затратам (см. табл. 39).

Таблица 39

Отличия счетов управленческого учета от счетов финансового учета

Отличительные признаки	Счета финансового учета	Счета управленческого учета (М-счета)
группировка затрат	по балансовым единицам (общим направлениям деятельности, управлениям, заводам и т.д.), элементам затрат	по балансовым единицам, по подразделениям внутри балансовых единиц, по бригадам, по видам продукции, по видам деятельности (функциям) или по статьям затрат, по элементам затрат, по переменным и постоянным затратам и т.д.

Таким образом, в рамках применения рассматриваемого подхода можно выделить бинарные и простые счета управленческого учета (см. рис. 41)

В качестве достоинств применения бинарных счетов можно выделить простоту расчетов, а также гибкость и многовариантность при решении поставленных задач.

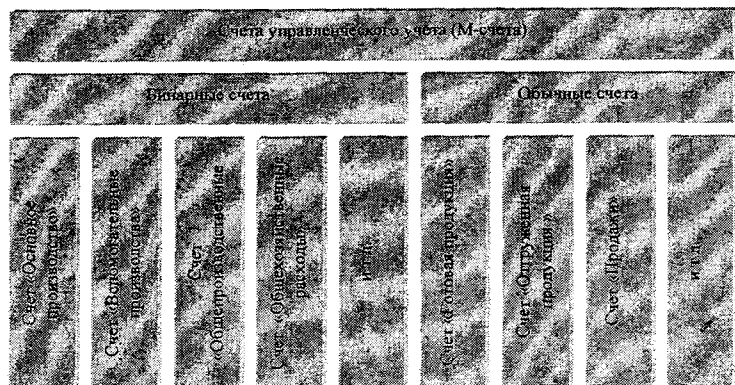
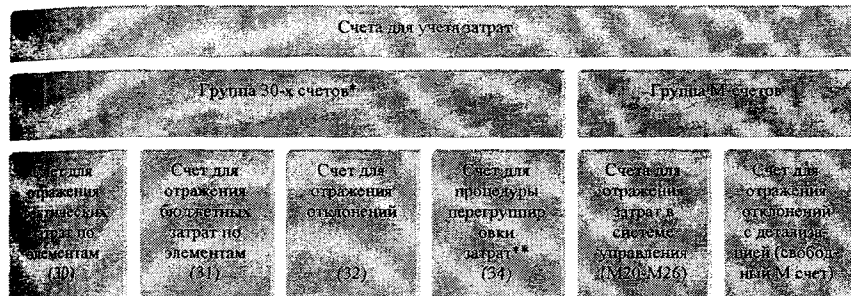


Рис. 41. Счета управленческого учета при применении бинарного подхода (упрощенная схема)

Необходимо отметить, что от простой записи можно было бы отказаться, используя зеркальные счета, например нулевой счет. Однако ведение управленческого учета затрат может ограничиться только использованием производственных счетов или, наоборот, затрагивать производственные счета, счета запасов (например, счет «Готовая продукция») и счета результатов. При этом затраты и результаты в финансовом и управленческом учете могут не совпадать, что в этом случае усложняет применение счетов-экранов (или зеркальных счетов). Кроме того, зеркальный счет является лишним звеном в цепочке перегруппировки затрат. В процессе анализа, например, дебета счета М 25 «Общепроизводственные расходы» должна просматриваться аналитика, т.е. те или иные виды материальных, трудовых затрат и прочих ресурсов, израсходованных на обслуживание производства (это несмотря на явное отсутствие кредита соответствующих счетов). Использование зеркального счета в некоторой степени усложнило бы эту задачу.

На рис. 42 представлена предлагаемая схема счетов управленческого учета в рамках применения бинарного подхода.

На рис. 43 представлена предлагаемая схема движения затрат с использованием М-счетов в рамках применения бинарного подхода. Следовательно, М-счет – это синтетический счет, применяемый в рамках управленческой бухгалтерии. Структура М-счетов и уровни аналитического учета М-счетов могут совпадать со структурой и уровнями аналитического учета скрытых счетов, рассмотренных ранее в рамках исследования эксплицитной и скрытой систем отражения затрат на счетах управленческой бухгалтерии (см. табл. 40). С другой стороны, при использовании методов учета затрат бережливой (экономной) системы управленческого учета либо других специфических методов учета затрат структура и уровни аналитики М-счетов могут быть изме-



*Счет 33 – свободный код счета. Вместе с тем, в рамках использования рассматриваемого подхода этот счет может применяться для отражения затрат по элементам в системе управленческого учета (когда предприятие по-разному оценивает те или иные ресурсы в системе финансовой и управленческой бухгалтерии при списании их в производство, например, применяет разные методы оценки материалов, начисления амортизации и т.д.).

**Счет 34 – используется при необходимости.

Рис. 42. Группа счетов для учета затрат при использовании бинарного подхода

нены. В частности, в рамках применения метода учета по потокам, создающим ценность, могут быть открыты следующие М-счета: счет М «Затраты потока», счет М «Затраты вне потока», счет М «Запасы» и т.д., в рамках применения метода учета стоимости генерирования денежных средств – счет М «Операционные затраты» и т.д.

Если предприятие по-разному оценивает те или иные ресурсы в системе финансовой и управленческой бухгалтерии при списании их в производство (в настоящий момент такой вариант встречается редко), то можно применить прием, рассмотренный на рис. 44. В частности, к корреспонденции счетов можно добавлять сумму не только финансового, но и управленческого учета (ряд автоматизированных программ позволяют это сделать, например, «Парус»). Однако, на наш взгляд, такого рода двойную оценку следует применять в отношении не всего рабочего плана счетов предприятия, а только группы счетов, коррелирующих с производственными счетами («Материалы», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Амортизация» и т.д.). Затраты на самих производственных счетах могут отражаться с использованием различных схем, рассмотренных ранее.

Таблица 40
Два варианта отражения затрат на счетах управленческого учета в рамках применения различных комплексных методов учета затрат

Псевдосчета	Бинарный подход	Метод ТА	Метод VSC	Метод SC	Метод NC	Методы ABC и TBC	Методы DC и VC
1	2	3	4	5	6	7	8
30 «Элементы затрат (факт)»	30 «Элементы затрат (факт)»	+	+	+	+	+	+
31 «Элементы затрат (план)»	31 «Элементы затрат (план)»	+	+	+	+	+	+
32 «Отклонения по видам затрат (синтетический учет)»	32 «Отклонения по видам затрат»			+	+	+	+

1	2	3	4	5	6	7	8
33 «Затраты в системе управления»	Счета М20-М26 и М28-М29 *	+	+	+	+	+	+
34 «Перегруппировка затрат»	34 «Перегруппировка затрат»	+	+	+	+	+	+
35 «Отклонения по видам затрат (аналитический учет)»	Свободный М счет, например М27 «Отклонения по видам затрат»			+	+		

* названия счетов могут соответствовать счетам в отечественном Плана счетов

При этом на отдельных счетах могут формироваться затраты в поэлементном разрезе в оценке управленческого учета.

Следовательно, бинарный подход позволяет гибко настроить систему управленческого учета со множеством вариантов (см. рис 45).

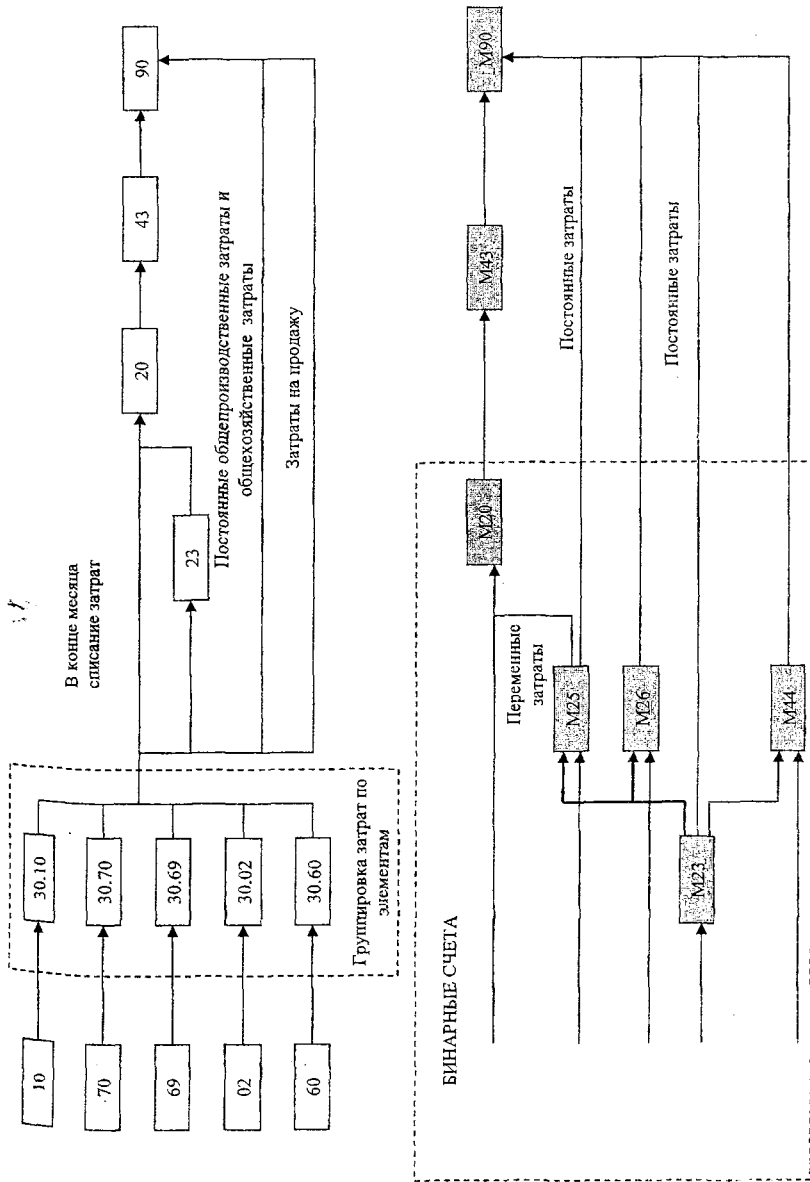


Рис. 43. Предлагаемая схема движения затрат на счета бухгалтерского учета (бинарный подход), вариант 1

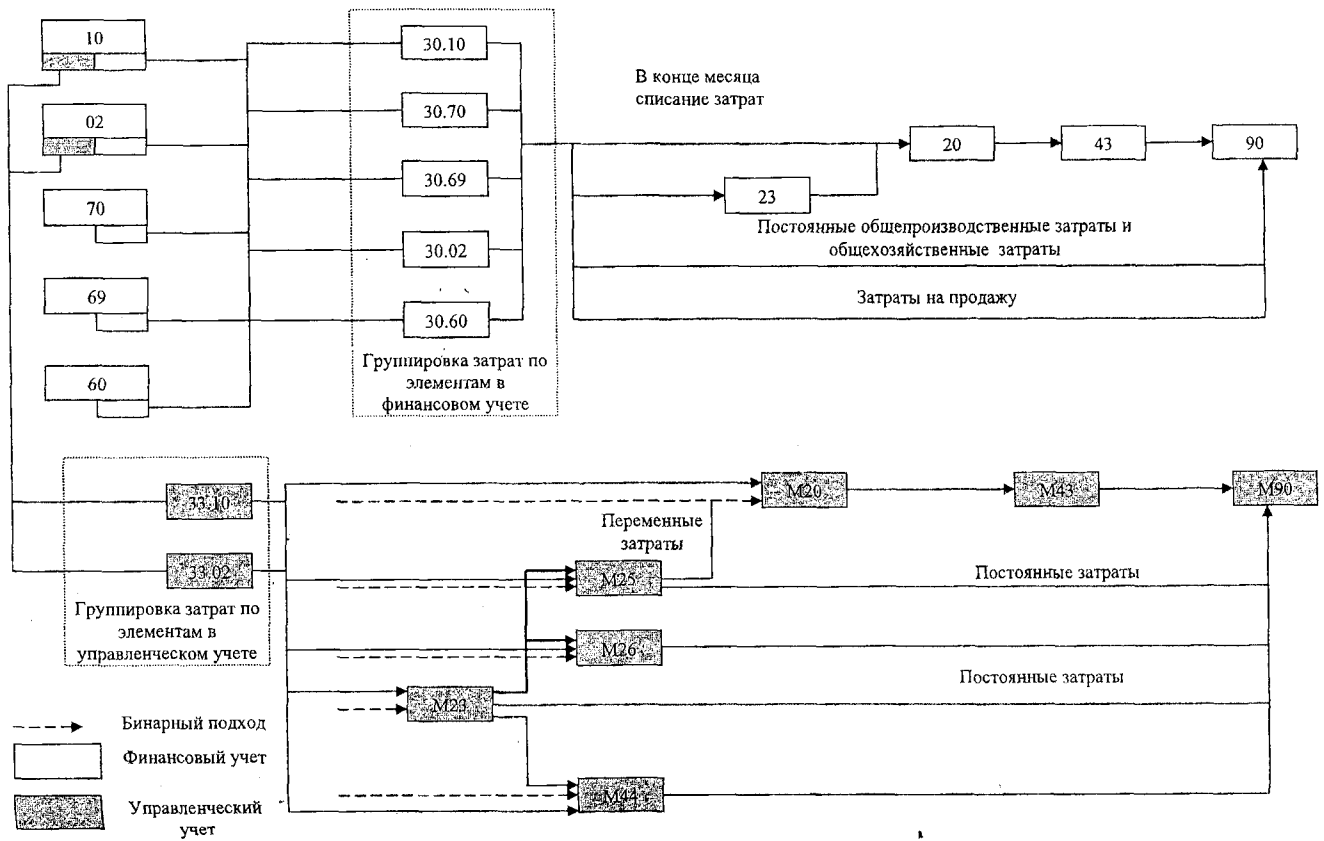


Рис. 44. Предлагаемая схема движения затрат на счетах бухгалтерского учета (вариант 2)

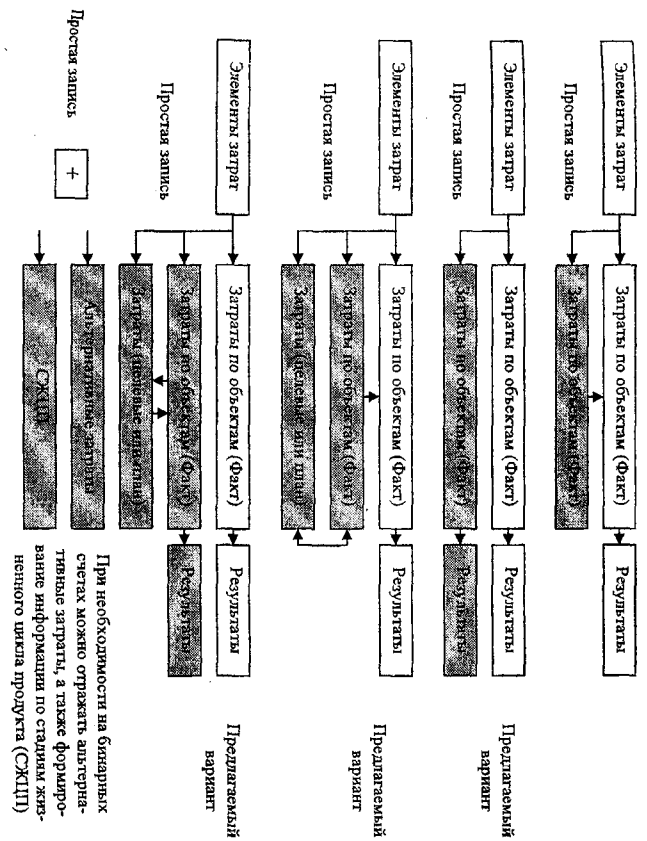


Рис. 45. Варианты использования бинарных счетов

2.4. Инволюционные процессы в системе аналитического учета затрат

Свертывание (инволюция) затрат в системе аналитического учета – это процедура в рамках управленческой бухгалтерии, позволяющая показать ранее отраженные на аналитических счетах детальные сведения о движении затрат в более агрегированном виде.

Следовательно, инволюционные затраты – агрегированные затраты в системе аналитического учета, возникающие либо в результате перегруппировки затрат, либо при переходе информации из системы управленческого учета в финансовый.

Необходимо выделять горизонтальное и вертикальное свертывание затрат. Горизонтальное свертывание затрат осуществляется в процессе их перегруппировки. Следует особо отметить, что перегруппировка затрат может осуществляться и без свертывания аналитики. На рис. 46 представлены этапы движения затрат (1–4), на которых может быть произведено горизонтальное свертывание уровней аналитического учета.

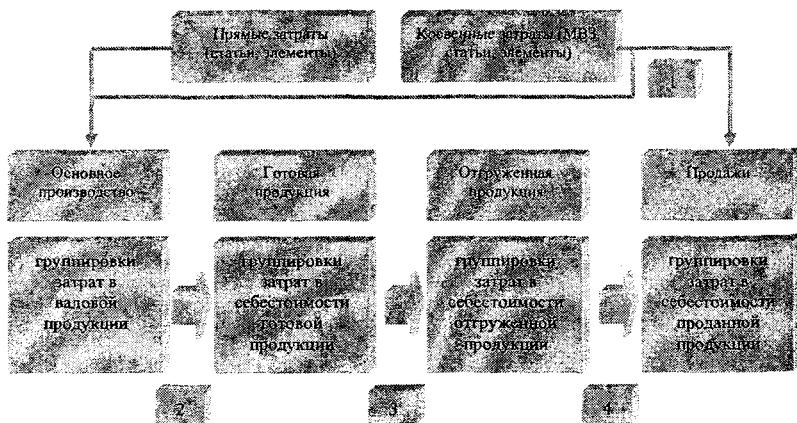


Рис. 46. Горизонтальное свертывание затрат в системе аналитического учета (на этапах 1–4) (упрощенная схема)

Решение о том, какие группы затрат и на каком этапе свертывать принимается исходя из требований руководства к информации о затратах и результатах деятельности организации.

Горизонтальное свертывание может быть полным и частичным. Частичное означает, что в валовой, готовой, отгруженной или реализованной продукции могут присутствовать как изначальные группы затрат, так и инволюционные. Частичное горизонтальное свертывание затрат приведено на рис. 47.



Рис. 47. Трансформация элементов в прямые и косвенные затраты (вариант со списанием общехозяйственных затрат на счет «Основное производство»)

Затраты, прямо отнесенные на продукты (счет «Основное производство»), отражаются в разрезе элементов, а затраты, отнесенные на счет «Основное производство» после распределения косвенных расходов, – в разрезе статей (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Таким образом, элементы затрат в рамках накладных расходов «сворачиваются» и одной суммой списываются с кредита счетов «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» в дебет счета «Основное производство», и возникают две новые агрегированные группировки затрат (группы инволюционных затрат), которые уже невозможно учитывать в поэлементном разрезе. Данные группы инволюционных затрат либо могут быть определены и в себестоимости готовой продукции, и, при необходимости, в себестоимости проданной продукции, либо могут быть снова подвергнуты процедуре свертывания.

Инволюционные затраты могут учитываться и в случаях, когда затраты вспомогательных цехов относят на затраты подразделений – потребителей услуг.

В этом случае задачей инволюционных затрат является определение внутреннего оборота, который подлежит исключению в процессе расчета совокупных затрат на производство продукции в рамках организации.

Принцип кодирования таких инволюционных затрат может быть следующим:

XX	Код (уровень группировки затрат I): «Перегруппировка затрат»
X	Вид перегруппировки
XX	Код (уровень группировки затрат II): например, группа видов деятельности по оказанию услуг
XXX	Код (уровень группировки затрат III): подгруппа видов деятельности по оказанию услуг
XXX	Код (уровень группировки затрат IV): вид деятельности по оказанию услуг (конкретные услуги)

Пример предлагаемого кода представлен ниже:

34	Перегруппировка затрат
1	Услуги цехов и подразделений внутри предприятия
01	Услуги и работы
010	Услуги по текущему ремонту
010	Текущий ремонт автотранспортных средств

Примером вертикального свертывания может служить перенос затрат с псевдосчетов на синтетические счета. Многими отечественными и зарубежными специалистами по управленческому учету предлагается использование счетов-экранов для разделения финансовой и управленческой бухгалтерии. В этом случае при перенесении информации о затратах из одного вида бухгалтерского учета в другой также может быть использована процедура вертикального свертывания аналитического учета затрат. В настоящее время предприятия, применяющие автоматизированные системы бухгалтерского учета, повсеместно используют процедуру вертикального свертывания аналитического учета затрат в процессе составления внутренних отчетов.

Таким образом, инволюции могут подвергаться *элементы затрат* по схеме «элементы затрат – статьи затрат (либо вид деятельности)». Современные системы автоматизации позволяют осуществлять свертывание «детальные элементы затрат – укрупненные элементы затрат». Например, в качестве *входа* на первом этапе инволюционного процесса могут рассматриваться различные наименования материалов, а *выходом* может являться единый элемент «материальные затраты». Инволюции могут подвергаться *статьи затрат* по схеме «статьи затрат – укрупненные статьи затрат» либо «статьи затрат – сумма валовых затрат без разделения на статьи».

Одной из важных проблем в системе учета затрат, на наш взгляд, является выбор соответствующего варианта свертывания аналитики в рамках использования различных методов учета затрат.

Инволюционные затраты можно увидеть и в системе бюджетирования. Ранее мы рассматривали варианты отражения бюджетных затрат на счетах бухгалтерского учета (30-е счета), где эти процессы могут наблюдаться.

В процессе движения затрат от *валовой* и *готовой* к отгруженной и *проданной* продукции могут появляться новые уровни аналитики. В качестве примера можно привести классификацию МВЗ с позиции аналитики: МВЗ в *валовой* продукции, МВЗ в *готовой* продукции и МВЗ в *реализованной* продукции (см. табл. 41).

Таблица 41

Информация о затратах по местам их возникновения в валовой, готовой и проданной продукции

Валовая продукция (Дебет счета «Основное производство»)	Готовая продукция (Дебет счета «Готовая продукция»)	Проданная продукция (Дебет счета «Продажи»)
МВЗ – производственные подразделения МВЗ – обслуживающие подразделения	МВЗ – склады можно определить: МВЗ – производственные подразделения МВЗ – обслуживающие подразделения	можно определить: МВЗ – склады МВЗ – производственные подразделения МВЗ – обслуживающие подразделения

В целом аналитический учет затрат в разрезе валовой, готовой и проданной продукции имеет важное значение, поскольку оказывает влияние на качество управленческой информации. Предлагаемая группа уровней аналитического учета затрат и возможные направления ее использования представлены в табл. 42. При этом целесообразно выделить группу наиболее рентабельных продуктов (*группа продуктов А*), приносящих 70–75 % маржинальной прибыли предприятия, группу продуктов *В*, приносящих 20–25 % совокупной маржинальной прибыли, и группу наименее рентабельных продуктов (*группа продуктов С*), производство и продажа которых приносит небольшой процент (до 5–10%) маржинальной прибыли. Учет доходов и расходов необходимо вести в разрезе этих групп продукции. Эта информация поможет руководителям предприятия принимать верные решения в области вложения средств, например, на проведение рекламных компаний и т.д. Группировать продукцию можно и с использованием элементов метода ТС (группа *А* – продукты, которые должны принести 70–75 % целевой прибыли, *В* – 20–25 % целевой прибыли и *С* – 5–10% целевой прибыли). Дополнительно можно использовать группировку продуктов по стадиям жизненного цикла.

Таблица 42

Предлагаемая группа уровней аналитического учета затрат

Дебет и остатки счета «Основное производство»	Дебет и остатки счета «Готовая продукция»	Дебет и остатки счета «Отгруженная продукция»	Дебет счета «Продажи»
1	2	3	4
элементы затрат*	элементы затрат*	элементы затрат*	элементы затрат*
подразделения	склады	–	–
статьи затрат	статьи затрат	статьи затрат	статьи затрат
группы продуктов А-В-С	группы продуктов А-В-С	группы продуктов А-В-С	группы продуктов А-В-С
виды деятельности			

1	2	3	4
МОЛ	МОЛ		
продукты	продукты	продукты	продукты
—	—	клиенты	клиенты
—	—	зоны (территории) продаж	зоны (территории) продаж
Использование информации о затратах в системе управленческого учета			
Определение НЗП, контроль за расходованием средств в производство	Определение фактической себестоимости продукции, определение отклонений от плановой (нормативной) себестоимости готовой продукции, контроль готовой продукции по складам	Определение доли нереализованной продукции в разрезе клиентов и зон продаж	Определение прибыли, маржинальной прибыли, добавленной стоимости, чистой продукции, информация для проведения А-В-С анализа по клиентам, контроль за амортизационными затратами

* в том числе группы материалов А-В-С (методика А-В-С-анализа)

С целью контроля за материальными затратами можно воспользоваться результатами А-В-С-анализа и в системе кодирования отразить *группы материалов* по их стоимости. Как правило, сравнительно небольшая группа материалов (группа А) составляет примерно 75% стоимости всех приобретенных запасов, другая группа (группа Б) — 20 %. Это обстоятельство поможет оптимизировать систему контроля за использованием ресурсов предприятия, сконцентрировав все внимание на наиболее дорогостоящих группах материалов, используемых в производстве. Следовательно, после выписки первичных документов (например, ЛЗК) таким материалам будет уделено особое внимание. В частности, в процессе определения отклонений от нормативных материальных затрат более детальному анализу подвергнутся материалы из группы А, списанные в производство конкретного продукта.

Схема учета материальных затрат может быть построена и на основе движения ресурсов от одного ответственного лица (МОЛ) к другому.

Дополнительные предлагаемые уровни аналитики к счету «Продажи»: продукция, продаваемая внутри корпорации, и продукция, продаваемая на сторону; продукция, продаваемая по схеме лизинга, и продукция, продаваемая с использованием традиционных каналов сбыта. Рассмотренные уровни аналитического учета затрат можно применять и в рамках использования традиционного отечественного плана счетов

Однако наибольший интерес представляет группировка затрат в поэлементном разрезе. Она также может быть рассмотрена как в статике, так и в динамике. В первом случае приведем пример группировки постоянных затрат в девяти разрезах, в том числе в поэлементном разрезе крупного объединения (см. табл. 43).

Во втором случае — может быть применена методика дифференцированного учета и распределения затрат по элементам между валовой, готовой, отгруженной и проданной продукцией.

Уровни группировки постоянных затрат

Уровни	Группировка затрат по элементам (составу израсходованных средств)	Группировка затрат по статьям (направлениям расходования средств)
Постоянные затраты объединения*	+	+
Постоянные затраты по группам заводов*	+	+
Постоянные затраты конкретного завода*	+	+
Постоянные затраты по группам цехов*	+	+
Постоянные затраты конкретного цеха*	+	+
Постоянные затраты РМВЗ (рабочего места возникновения затрат)	+	+

* дополнительная группировка постоянных затрат по группам накладных расходов (цеховые, управленческие, расходы обслуживающих подразделений, расходы на продажу и т.д.).

Суть этой методики заключается в следующем: в системе управленческого учета (либо при использовании псевдосчетов, либо при применении синтетических М-счетов) элементы затрат последовательно отражаются на счетах и «прослеживаются» до счета «Продажи». Если в этом процессе появляются инволюционные затраты (происходит свертывание аналитики, например, при списании косвенных затрат в производство или при распределении расходов вспомогательных производств), то в дебете счетов «Основное производство», «Готовая продукция» и «Продажи» затраты по элементам уже отражаться не будут. В этом случае мы имеем дело с методикой дифференцированного учета и распределения видов затрат между валовой, готовой, отгруженной и проданной продукцией (под видами затрат следует понимать смешанные затраты: прямые затраты в поэлементном разрезе и косвенные затраты в постатейном разрезе). При втором варианте невозможно увидеть поэлементную группировку затрат в себестоимости проданной продукции.

В случае, если распределению подлежат фактические затраты, рассмотрим предлагаемый расчет распределения затрат по элементам:

Шаг 1. На счете «Основное производство» определяют остатки на конец (общей суммой) и оборот по кредиту (общей суммой), например, при помощи формулы:

$$C_{\text{кредит}} = \frac{C_{\text{balance}(t)} + C_{\text{debit}}}{q_{\text{balance}(t)} + q_{\text{debit}}} \times q_{\text{кредит}}; \quad (1)$$

$$C_{balance(e)} = \frac{C_{balance(i)} + C_{debit}}{q_{balance(i)} + q_{debit}} \times q_{balance(e)}; \quad (2)$$

где C_{debit} – дебетовый оборот по счету «Основное производство», ден. ед.,

C_{credit} – кредитовый оборот по счету «Основное производство», ден. ед.,

$C_{balance(i)}$ – сальдо на начало периода, ден. ед.,

$C_{balance(e)}$ – сальдо на конец периода, ден. ед.,

$q_{balance(i)}$ – объем незавершенного производства на начало периода, ед.,

$q_{balance(e)}$ – объем незавершенного производства на конец периода, ед.,

q_{debit} – объем продукции, производство которой начато в отчетном периоде, ед.,

q_{credit} – объем готовой продукции, ед.

Шаг 2. Распределяют элементы затрат между готовой продукцией и остатками незавершенного производства:

$$e_{credit} = \frac{e_{balance(i)} + e_{debit}}{C_{balance(e)} + C_{credit}} \times C_{credit}, \quad (3)$$

$$e_{balance(e)} = \frac{e_{balance(i)} + e_{debit}}{C_{balance(e)} + C_{credit}} \times C_{balance(e)}, \quad (4)$$

где

e_{debit} – конкретный элемент затрат в дебете счета «Основное производство», ден. ед.,

e_{credit} – конкретный элемент затрат в кредите счета «Основное производство», ден. ед.,

$e_{balance(i)}$ – конкретный элемент затрат в остатках на начало по счету «Основное производство», ден. ед.,

$e_{balance(e)}$ – конкретный элемент затрат в остатках на конец по счету «Основное производство», ден. ед.

По аналогии распределяются элементы затрат на счете «Готовая продукция» и определяется себестоимость проданной продукции в поэлементном разрезе.

Вместе с тем, система дифференцированного учета и распределения затрат, собранных в поэлементном разрезе, динамична. На нее оказывают влияние методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Использование элементов нормативного метода приводит к усложнению всех представленных ранее расчетов.

Необходимо отметить отличие в подходах к учету затрат по элементам в системах управленческой и финансовой бухгалтерий. Отличие заключается в уровнях управления, то есть для финансового учета интересна группировка затрат по элементам на уровне предприятия, а для управленческого учета – на уровне цеха, участка, отдела, бригады.

2.5. Классификация счетов управленческого учета

Рассмотренные ранее варианты взаимосвязи финансовой и управленческой бухгалтерий позволяют нам обобщить классификационные признаки счетов управленческого учета.

Классификация счетов управленческого учета представлена в таблице 44.

Синтетический счет управленческой бухгалтерии можно рассматривать как способ экономической группировки и отражения *обобщенной* информации о затратах и результатах деятельности организации, в то время как аналитический счет – *детализированной* информации.

Т а б л и ц а 44

Классификация счетов управленческого учета

Признак классификации	Счета управленческого учета	Практическое значение
1	2	3
В зависимости от способа экономической группировки информации	Синтетические и аналитические счета	Среди аналитических счетов можно выделить псевдосчета. Информация, собранная на псевдосчетах, в сжатом виде переносится в систему финансовой бухгалтерии. Синтетические счета управленческого учета (М-счета) позволяют формировать информацию о затратах методами управленческой бухгалтерии
В зависимости от отражения объектов управленческого учета	Счета затрат и счета результатов	Счета затрат и результатов позволяют в системе управленческого учета формировать информацию, необходимую для принятия управленческих решений
В зависимости от времени отражения информации	Счета для отражения фактических и бюджетных данных	Бюджетная информация (например, плановые затраты на плановый объем), отражаемая на счетах бухгалтерского учета (например, плановые затраты в поэлементном разрезе), позволяет усилить систему контроля за затратами организации
В зависимости от разделения финансовой и управленческой бухгалтерии	Основные и отражающие счета	Среди основных можно выделить счета как финансового, так и управленческого учета. Отражающие счета позволяют установить взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями (закрытие этих счетов, как правило, осуществляется в конце месяца)
Классификация счетов затрат		
В зависимости от объектов учета затрат	Счета затрат по элементам*, по видам деятельности, по подразделениям, по продуктам и т.д.	Контроль за представленными группами затрат. При необходимости более точного определения рентабельности продукции и ценообразования – совершенствование системы калькулирования себестоимости продукции. Сбор информации для проведения мероприятий по сокращению затрат.

1	2	3
В зависимости от связи с процессом производства	Производственные и непроизводственные счета	Контроль за производственными и непроизводственными группами затрат в системе управленческого учета
В зависимости от использования видов записи	Обычные и бинарные счета.	Обычные счета служат для отражения затрат методом двойной записи Бинарные счета (затраты по дебету отражаются как методом простой, так и методом двойной записи) служат для выделения, наряду с прочими подсистемами бухгалтерского учета, управленческой бухгалтерии. Они позволяют использовать многократную запись одних и тех же затрат в разных подсистемах бухгалтерского учета
При использовании элементов нормативного учета затрат	Счета нормативных затрат (плановые затраты на фактический объем). Счета фактических затрат. Смешанные счета. Счета отклонений от нормативных (плановых) затрат	Счета нормативных, фактических затрат и отклонений позволяют усовершенствовать систему оперативного контроля и анализа отклонений фактических затрат от их нормативных (плановых) значений. Смешанные счета, на которых одновременно отражаются как фактические затраты, так и плановые, позволяют лучше понять природу контролируемых затрат при использовании элементов нормативного учета
В зависимости от способа списания затрат с кредита счетов	Собирательно-переводные счета. Собирательно-распределительные счета.	Собирательно-переводной счет позволяет собрать затраты (по дебету счета) и в общей сумме списать (перевести) их (с кредита счета) в дебет корреспондирующего счета (например, списание затрат со счета «Общехозяйственные расходы» в дебет счета «Продажи») Собирательно-распределительный счет позволяет собрать затраты (по дебету счета) и распределить их (с кредита счета) между объектами учета затрат (например, распределение затрат, собранных на счете «Общепроизводственные расходы», или использование ряда псевдосчетов)

* Как вариант, счета затрат по элементам могут использоваться исключительно в системе управленческого учета, например [124]

Можно выделить *основные* и *отражающие* счета управленческого учета. На основных счетах системно показывается информация об объектах управленческого учета. Отражающие счета используются для перевода информации из финансовой бухгалтерии в управленческую и наоборот. Среди отражающих счетов можно выделить *внешние* и *внутренние*. Внешние отражающие счета появляются в начале процесса формирования затрат в системе управленческого учета (например, перевод поэлементной группировки из финансовой бухгалтерии в управленческую) и в при его завершении (перевод результатов, полученных в управленческой бухгалтерии, в финан-

совую). *Внутренние отражающие* счета представляют собой сравнительно новый класс счетов. Они позволяют осуществлять перевод данных управленческого учета в финансовый на любом этапе процесса формирования затрат в системе управленческого учета (например, вывод информации о НЗП или остатках готовой продукции в систему финансового учета).

Счета управленческого учета можно подразделить на счета *затрат центров ответственности, видов деятельности, продуктов, счета прямых и косвенных расходов, счета переменных и постоянных расходов* и т.д.

Особое внимание следует уделить следующей группировке счетов управленческого учета: *производственные* и *непроизводственные* счета. Дело в том, что на счетах управленческого учета могут отражаться затраты на обслуживание кредитов и займов, а также затраты финансового характера.

Важное значение имеют также счета управленческого учета как *бинарные* счета. По нашему мнению, группа бинарных счетов является одним из эффективных способов разделения финансовой и управленческой бухгалтерий.

Такие счета управленческого учета, как счета отклонений, могут быть подразделены на *счета отклонений по факторам*, оказывающим влияние на разницу между фактическими затратами и их нормативными значениями.

Понятие *собираательно-распределительного* счета, на наш взгляд, нуждается в пересмотре. В процессе использования некоторых методов учета затрат не все косвенные счета подлежат распределению. Кроме того, ранее нами рассматривались примеры счетов (*псевдосчетов*), при помощи которых также можно собирать и распределять затраты. Следовательно, необходимо разделить *собираательно-распределительные* и *собираательно-переводные* счета (см. рис. 48–52).

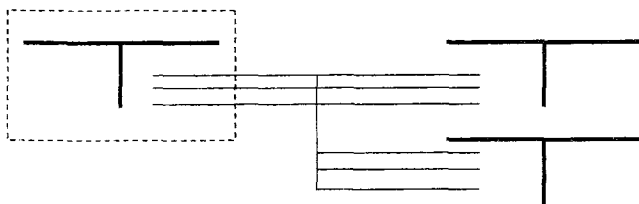


Рис. 48. Собираательно-распределительный счет (двойная запись)

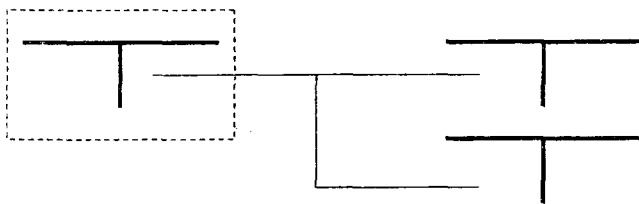


Рис. 49. Собираательно-распределительный счет (инволюционные затраты) (двойная запись)



Рис. 50. Собираательно-переводной счет (двойная запись)

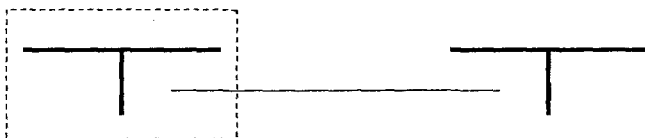


Рис. 51. Собираательно-переводной счет (инволюционные затраты) (двойная запись)



Рис. 52. Собираательно-переводной счет (инволюционные затраты) (псевдосчета)

В случае если в качестве управленческих счетов *отдельно* выделяют счета незавершенного производства и счета для учета себестоимости готовой продукции, эти счета могут быть собираательно-переводными (см. рис. 50–52).

Таким образом, выделим приемы и способы отражения затрат на счетах управленческого учета (см. рис. 53): выбор традиционного варианта использования счетов управленческого учета; применение бинарных счетов; применение скрытых счетов; способы свертывания (инволюции) затрат и уровни аналитического учета затрат; способы распределения элементов затрат между валовой, готовой, отгруженной и проданной продукцией.

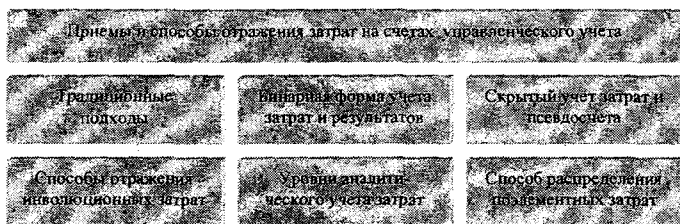


Рис. 53. Приемы и способы отражения затрат на счетах управленческого учета

Определим также основные учетные факторы, оказывающие влияние на разработку плана счетов управленческой бухгалтерии:

1) уровни аналитического учета затрат в валовой, готовой, отгруженной и проданной продукции, в том числе наличие инволюционных затрат и определение этапов свертывания уровней аналитического учета затрат;

2) выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также методов учета и распределения затрат вспомогательных производств;

3) выбор методов оценки ресурсов, используемых в производстве.

ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ЗАТРАТ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА К КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

3.1. Учет и планирование затрат по рабочим местам их возникновения

Ранее в монографии было дано определение рабочим местам возникновения затрат. Следует отметить, что виды (группы) оборудования отличаются стоимостью приобретения (и, следовательно, величиной амортизационных затрат), затратами на содержание и стоимостью обработки деталей. Это обстоятельство также должно быть учтено в процессе осуществления расчетов по распределению накладных затрат. В связи с этим представляет интерес формируемая в ОАО «КАМАЗ-Дизель» (производство силовых агрегатов, двигателей, коробок переменных передач и запчастей к ним) система нормативного учета накладных затрат на базе методики, разработанной немецкой фирмой «ZF». Для составления нормативных калькуляций производственные накладные затраты подразделяются на группы, каждая из которых распределяется между продуктами (детальями, узлами) пропорционально выбранной базе. Пропорционально машино-часам в общей сумме распределяются затраты на энергию для технологического оборудования, амортизационные затраты и затраты на ремонт и обслуживание технологического оборудования. Отдельно выделяется группа накладных затрат, приходящаяся на недозагруженное и неиспользуемое технологическое оборудование, которая подлежит распределению между производимыми продуктами (детальями, узлами) пропорционально заработной плате основных производственных рабочих с учетом цеховой структуры. Пропорционально заработной плате основных производственных рабочих также распределяются прочие статьи производственных накладных затрат.

Нами предлагается усовершенствованная методика распределения *целевых нормативных (плановых)* накладных затрат для машиностроительных предприятий, в основе которой лежит целевой подход к ведению управленческого учета. Нормативные (плановые) производственные накладные затраты могут относиться на деталь (узел и затем продукт) с использованием двух вариантов.

Вариант 1. Расчет *целевых нормативных* производственных накладных затрат с выделением их переменной и постоянной составляющих *в рамках РМВЗ* и обособленным распределением постоянных затрат, приходящихся на *используемое и неиспользуемое время* между продуктами (метод начисления амортизации – линейный) (см. рис. 54).

Вариант 1.1. *Полностью загруженное основное РМВЗ*. Если затраты на содержание вспомогательного оборудования являются постоянными, доля этих затрат в совокупных производственных накладных затратах незначительна и вспомогательное оборудование обслуживает все РМВЗ в цехе, то формула определения удельных производственных накладных затрат примет вид:

Информация используется для принятия управленческих решений, в т.ч. для сокращения затрат

Информация используется для расчета полной себестоимости и, следовательно, определения политики цен и осуществления аутсорсинга. Как вариант, данные нормативные постоянные затраты могут не распределяться между продуктами

$$O_p = \underbrace{\frac{O_{p1}}{T_p} \times t_p + \frac{O_{p2}}{T_p} \times t_p}_{\text{Затраты на полностью загруженное оборудование (РМВЗ)*}} + \underbrace{\frac{O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}}{\sum IT_p} \times t_p}_{\text{Затраты на неиспользуемое оборудование, затраты на содержание вспомогательного оборудования и прочие цеховые затраты}} \quad (5)$$

Затраты на полностью загруженное оборудование (РМВЗ)*

Затраты на неиспользуемое оборудование, затраты на содержание вспомогательного оборудования и прочие цеховые затраты

* При этом подходе показатели T_p и MT_p в отношении данного РМВЗ совпадают. Мы различаем эти показатели, поскольку при распределении затрат, приходящихся на содержание, например, вспомогательного оборудования, между основными РМВЗ может оказаться ситуация, когда другое РМВЗ будет рассматриваться как не полностью загруженное.

Вариант 1.2. Не полностью загруженное (или частично загруженное) основное РМВЗ. Характеристика затрат на содержание вспомогательного оборудования аналогична варианту 1.1.

Затраты на использованное время в рамках РМВЗ Затраты на неиспользованное время в рамках РМВЗ → Наличие постоянных затрат на неиспользованное время в рамках РМВЗ является резервом снижения затрат (действие – загрузить оборудование полностью, и данная группа затрат будет равна нулю)

$$O_p = \underbrace{\frac{O_{p1}}{T_p} \times t_p + \frac{O_{p2}}{MT_p} \times t_p}_{\text{Затраты на используемое оборудование: затраты на содержание вспомогательного оборудования и прочие цеховые затраты, приходящиеся на используемое время}} + \underbrace{\left[\frac{O_{p2} - \left(\frac{O_{p2}}{MT_p} \times t_p \times q_p \right)}{T_p} \times t_p + \frac{O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}}{\sum TMT_p} \times t_p + \left[\frac{(O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}) - \left(\frac{O_{p3} + O_{p4} + O_{p5}}{\sum TMT_p} \times \sum IT_p \right)}{\sum IT_p} \times t_p \right]}_{\text{Затраты на неиспользуемое оборудование: затраты на содержание вспомогательного оборудования и прочие цеховые затраты, приходящиеся на неиспользуемое время}} \right]} \quad (6)$$

где

O_p – нормативные (плановые) производственные накладные затраты на единицу продукта, произведенного в РМВЗ конкретного цеха, ден. ед.;

O_{p1} – нормативные (плановые) переменные производственные эксплуатационные затраты (в т.ч. затраты на электроэнергию, затраты на текущий ремонт) основного РМВЗ (за месяц), ден. ед.;

O_{p2} — нормативные (плановые) постоянные эксплуатационные затраты (в т.ч. амортизация и затраты на капитальный ремонт) основного РМВЗ (за месяц), ден. ед.;

O_{p3} — нормативные (плановые) производственные эксплуатационные затраты на содержание вспомогательного оборудования (затраты на инструмент и приспособления, амортизация вспомогательного оборудования и транспортных средств и т.д.) (за месяц), ден. ед.;

O_{p4} — нормативные плановые производственные эксплуатационные затраты (в т.ч. затраты на капитальный ремонт, амортизация), приходящиеся на неиспользуемое РМВЗ (за месяц), ден. ед.;

O_{p5} — нормативные (плановые) общецеховые затраты, в т.ч. затраты на содержание управленческого персонала, амортизация зданий цеха и т.д. (за месяц), ден. ед.;

T_p — нормативный фонд рабочего времени (загрузка оборудования с учетом планового объема производства) в данном основном рабочем месте возникновения затрат (за месяц), в машино-часах. Определяется как произведение нормативного времени на производство единицы изделия (t_p) и планового объема производства этих изделий;

MT_p — нормативный фонд рабочего времени (максимальная потенциальная загрузка оборудования) в данном основном рабочем месте возникновения затрат (за месяц), в часах. Определяется как произведение максимального времени работы оборудования (например, 8 часов в день) на количество рабочих дней с учетом сменности (количества смен);

$\sum TMT_p$ — суммарная величина нормативного фонда рабочего времени (максимальная потенциальная загрузка оборудования) во всех основных рабочих местах возникновения затрат цеха (за месяц) в часах;

$\sum TT_p$ — суммарная величина нормативного фонда рабочего времени (загрузка оборудования с учетом планового объема производства) во всех основных рабочих местах возникновения затрат цеха (за месяц);

t_p — нормативное время на производство единицы изделия (детали) в данном РМВЗ, машино-часы на ед.;

q_p — плановый объем производства изделия в данном РМВЗ, ед.

Переменные нормативные (электроэнергия, затраты на текущий ремонт) и постоянные нормативные (амортизация, затраты на капитальный ремонт) затраты

Постоянные нормативные затраты (амортизация линейным способом, затраты на ремонт)

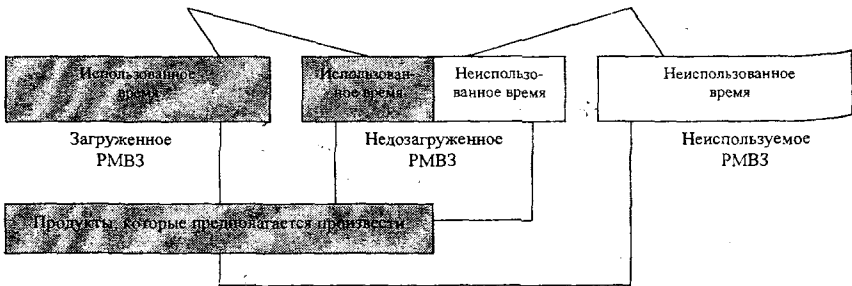


Рис. 54. Переменные и постоянные целевые нормативные затраты, приходящиеся на загруженные, незагруженные и неиспользуемые в плановом периоде РМВЗ

Таким образом, переменные и постоянные производственные накладные затраты соотносятся с производимыми продуктами пропорционально времени работы РМВЗ, которые подразделяются на загруженные, частично загруженные и незагруженные. Представленные в формуле 6 ставки распределения затрат мы предлагаем обозначать как ставки затрат, приходящихся на используемые и неиспользуемые мощности.

Рассмотрим более сложный вариант 1.2. Допустим, что в цехе пять РМВЗ, три из которых загружены не полностью (РМВЗ 1, РМВЗ 2, РМВЗ 3), четвертое загружено полностью (РМВЗ 4), пятое не предполагается использовать в данном периоде (РМВЗ 5). Продукт (деталь) А производится в РМВЗ 1. Производственные эксплуатационные затраты РМВЗ 1 составили 16000 ден. ед. Из них переменные затраты (затраты на электроэнергию и затраты на текущий ремонт, который проводится в зависимости от интенсивности использования оборудования) составили 7200 ден. ед. (O_{p1}), Нормативный фонд рабочего времени оборудования в РМВЗ 1 (максимальная потенциальная загрузка оборудования) – 1600 часов (MT_p), нормативный фонд рабочего времени оборудования в РМВЗ 1 (загрузка оборудования с учетом планового объема производства) составил 960 часов (T_p), нормативное время на производство единицы изделия в РМВЗ 1 – 0,4 часа (t_p), следовательно, плановый объем производства изделия – 2400 единиц ($960 : 0,4$). Целевые нормативные (плановые) эксплуатационные затраты, являющиеся косвенными по отношению к РМВЗ 1: затраты на содержание вспомогательного оборудования – 6000 ден. ед. (O_{p3}) (обслуживает все действующие РМВЗ), производственные затраты, приходящиеся на неиспользуемое оборудование (РМВЗ 5) – 3000 ден. ед. (O_{p4}), общецеховые затраты – 18000 ден. ед. (O_{p5}).

Дополнительная информация. Суммарная максимальная потенциальная загрузка всех пяти РМВЗ (следует помнить, что РМВЗ 5 не используется) – 9000 часов ($\sum TMT_p$), суммарная загрузка оборудования с учетом планового объема производства всех пяти РМВЗ – 5400 часов.

Поскольку максимальная потенциальная загрузка РМВЗ 1 не совпадает с загрузкой РМВЗ 1, рассчитанной с учетом планового объема производства, то расчет удельных производственных накладных затрат будет следующим:

$$o_p = \frac{7200}{960} \times 0,4 + \frac{8800}{1600} \times 0,4 + \left[\frac{8800 - \left(\frac{8800}{1600} \times 0,4 \times 2400 \right)}{960} \times 0,4 \right] +$$

$$+ \frac{6000 + 3000 + 18000}{9000} \times 0,4 + \left[\frac{(6000 + 3000 + 18000) - \left(\frac{6000 + 3000 + 18000}{9000} \times 5400 \right)}{5400} \times 0,4 \right]$$

$$= 3,0 + 2,2 + 1,47 + 1,2 + 0,8 = 8,67 \text{ ден. ед. на ед.}$$

Схема рассмотренного подхода отражена на рис. 55 Чем больше будет процент недозагрузки оборудования, тем больше будут величина затрат, приходящихся на недозагруженное оборудование, и, следовательно, себестоимость продукции.

Если затраты на содержание вспомогательного оборудования можно разделить на переменные и постоянные, доля этих затрат в совокупных

производственных накладных затратах значительна и вспомогательное оборудование обслуживает конкретные РМВЗ в цехе, то представленная ранее схема распределения затрат усложнится (рис. 56). Для определения переменной и постоянной составляющей можно использовать методы Фехнера, Спирмена и результаты корреляционного анализа (см. исследование автора «Управленческий учет накладных расходов» [51]).

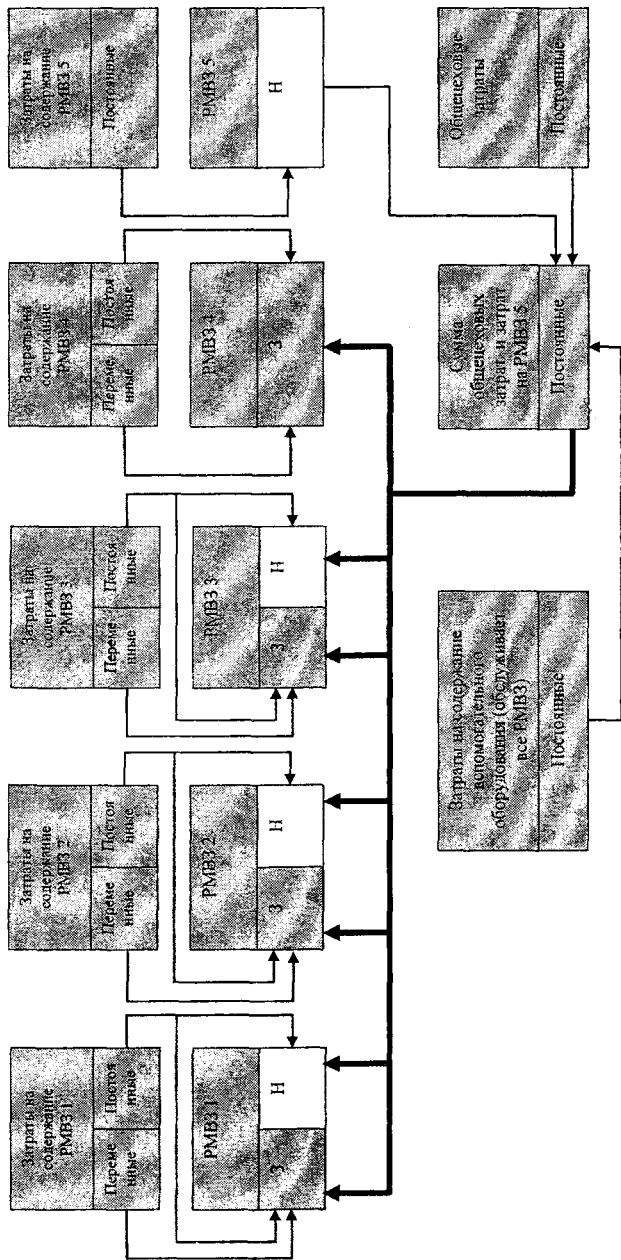
Рассмотрим достоинства представленного варианта 1.2. Во-первых, в рамках применения метода учета полных затрат обозначаются резервы сокращения удельных накладных затрат. В нашем примере эта величина составляет 2,27 ден. ед. ($1,47 + 0,8$), или 26,2 % ($2,27 : 8,67 \times 100$ %) от общей суммы производственных накладных затрат, приходящихся на единицу продукта (детали).

Другими словами, если загрузить неиспользуемые мощности РМВЗ до максимума, то себестоимость продукции снизится. Поскольку все расчеты осуществляются до начала отчетного периода (месяца), то есть возможность внести изменения в систему распределения заказов между подразделениями предприятия, в рамках которых определяется, какие детали на каком оборудовании будут произведены. Целесообразно постоянные затраты конкретного РМВЗ, приходящиеся на недозагруженные мощности, обозначить как исходные затраты, подлежащие сокращению (поскольку именно время работы конкретного РМВЗ является отправной точкой расчета), а постоянные цеховые затраты, отнесенные на недозагруженное оборудование, – как присоединенные затраты, подлежащие сокращению (данные затраты являются вторичными по отношению к РМВЗ). Во-вторых, более точно определяется себестоимость производимой продукции, поскольку в качестве распределения затрат используется универсальный показатель объема деятельности – машино-часы.

По нашему мнению, в рассмотренной системе распределения постоянных затрат пропорционально машино-часам при необходимости можно также применять коэффициенты, учитывающие сложность работ на разных РМВЗ. В-третьих, представленная схема расчета нормативных накладных затрат позволяет определить переменные накладные затраты на производство продукции в конкретном РМВЗ, а также переменные накладные затраты, относимые на 1 машино-час работы РМВЗ. В нашем примере величина таких затрат составила 3 ден. ед. на единицу продукта, или 7,5 ден. ед. на 1 машино-час (в случае выделения переменной и постоянной составляющих затрат на содержание вспомогательного оборудования был бы отмечен рост удельных переменных накладных затрат). Эта информация может повлиять на результаты калькулирования нормативной (плановой) себестоимости продукции, производимой на данном оборудовании, если будет использоваться следующий прием: в первую очередь загружается наименее затратноемкое оборудование (критерий – переменные затраты на обслуживание РМВЗ), затем наименее затратноемкое из оставшихся и т.д.

макс. 1600 ч.
загружено 960 ч.
недозагружено 640 ч.

макс. 1500 ч.
загружено 0 ч.
недозагружено 1500 ч.



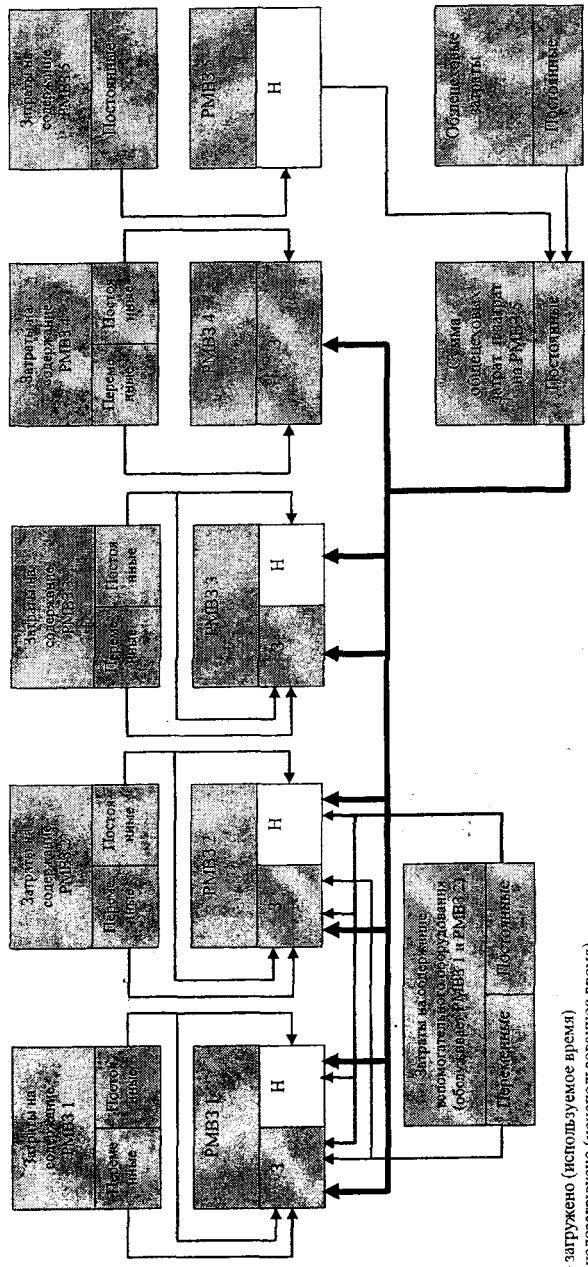
З - загружено (используемое время)

Н - незагружено (неиспользуемое время)

Рис. 55. Формирование информации о целевых нормативных производственных накладных затратах на примере ОАО «КАМАЗ» (вспомогательное оборудование обслуживает все РМБЗ цеха, затраты на его содержание - постоянные)

макс. 1500 ч.
загружено 0 ч.
незагружено 1500 ч.

макс. 1600 ч.
загружено 960 ч.
незагружено 640 ч.



З – загружено (используемое время)
Н – незагружено (неиспользуемое время)

Рис. 56. Формирование информации о целевых нормативных производственных накладных затратах на примере ОАО «САМАЗ» (выделение переменных и постоянных затрат на содержание вспомогательного оборудования)

Кроме того, мы предлагаем в качестве целевых нормативных переменных накладных затрат использовать фактические затраты предыдущего периода, скорректированные на величину затрат, подлежащих сокращению. В данном случае применяется принцип непрерывного сокращения затрат. Предлагаемый подход, с одной стороны, упрощает процедуру ведения учета затрат, акцентируя внимание на сравнении реально сокращенных затрат с запланированными затратами, подлежащими сокращению, с другой – предоставляет возможности направить усилия на определение узких мест, поиск и устранение которых заложит основу для проведения перманентных мероприятий по оптимизации затрат на производство и реализацию продукции.

Следует также отметить, что нормативные производственные накладные затраты, не связанные с объемом деятельности, могут не распределяться между продуктами. В этом случае схема распределения затрат упрощается (распределению подлежат только переменные производственные накладные затраты). При использовании такого подхода в бюджете центра ответственности (цеха) и затем в управленческих отчетах, на наш взгляд, целесообразно отражать следующие показатели:

– процент загрузки рабочих мест возникновения затрат (РМВЗ) k :

$$k = \frac{T_p}{MT_p} \times 100\%; \quad (7)$$

– процент загрузки всех РМВЗ в подразделении (в цехе) \bar{k} :

$$\bar{k} = \frac{\sum TT_p}{\sum MT_p} \times 100\%. \quad (8)$$

На основе этих показателей можно принимать управленческие решения по загрузке оборудования в рамках использования методики учета и планирования переменных затрат.

Необходимо отметить, что в рамках ведения управленческого учета затрат в разрезе РМВЗ можно воспользоваться результатами Парретто-анализа, проводимого в отношении производимых видов продукции. Следовательно, особому контролю (детальный расчет нормативной себестоимости, отклонений и т.д.) подлежит та продукция, которая генерирует прибыль. Если на РМВЗ производится один вид продукта, ситуация упрощается: жестко контролируются затраты тех РМВЗ, которые производят основную (с точки зрения рентабельности) продукцию.

Данный подход позволяет создавать сценарии предполагаемых изменений структуры выпуска и продажи продукции (например, увеличение объемов производства одного продукта за счет сокращения другого).

Вариант 2. Расчет целевых нормативных производственных накладных затрат по видам деятельности в рамках РМВЗ. Промежуточным объектом калькуляции является РМВЗ, конечным – продукт и его части. Метод предполагает выполнение следующих расчетов: между РМВЗ распределяются затраты на содержание вспомогательного оборудования (пропорционально вре-

мени, потраченному на обслуживание РМВЗ), затраты на содержание внутривозовского транспорта (носители затрат: время, потраченное на обслуживание РМВЗ, либо количество, объем грузов для РМВЗ (заказов)).

В рамках использования метода АВС мы предлагаем начислять амортизацию на основе времени работы оборудования в рамках. В этом случае при расчете целевых нормативных амортизационных затрат на единицу продукции (детали) может использоваться следующая формула:

$$a_p = \frac{I - L}{RT_p} \times t_p, \quad (9)$$

где

a_p – нормативные амортизационные затраты на единицу продукта, ден. ед.;

L – ликвидационная стоимость основных средств по методу замещения затрат, ден. ед.;

I – первоначальная стоимость основных средств, ден. ед.;

RT_p – плановая мощность работы оборудования в часах (общий плановый ресурс работы оборудования за все периоды его функционирования, рассчитанный по типам оборудования), час;

t_p – нормативное время на производство единицы изделия (детали), машино-часы на ед.

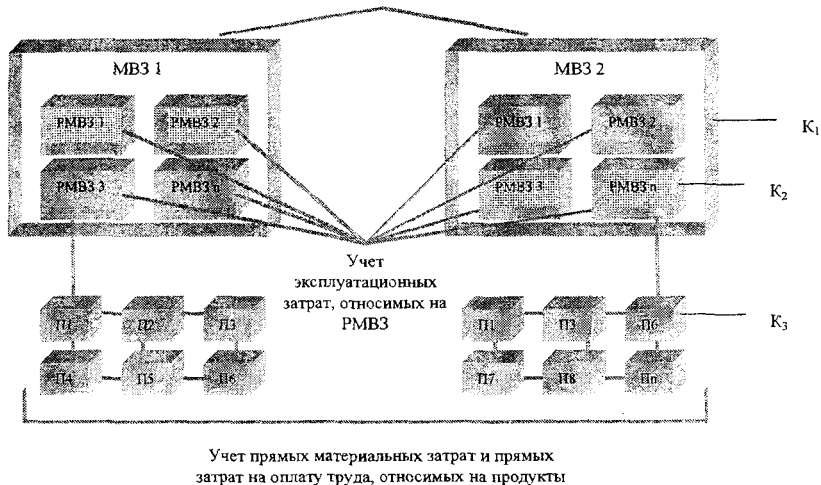
Предлагаемый расчет позволяет, с одной стороны, установить взаимосвязь амортизационных затрат и объема производства, с другой – резко сократить затраты, приходящиеся на недозагруженные и неиспользованные РМВЗ.

Таким образом, второй вариант расчета нормативных затрат предусматривает определение множества носителей затрат, что, несомненно, с одной стороны, усложняет алгоритм определения нормативной себестоимости продукции, а с другой – повышает точность результатов процедуры калькулирования нормативной себестоимости продукции. Важное значение также имеет информация о затратах, сгруппированных по видам деятельности, с целью дальнейшего их отнесения на то или иное РМВЗ.

Рассмотрим систему учета фактических затрат (см. рис. 57).

Представляет интерес взаимосвязь «распределение нормативных накладных затрат – распределение фактических накладных затрат». На наш взгляд, осуществлять процедуру распределения фактических затрат по аналогии с процедурой распределения нормативных затрат нецелесообразно. Ценообразование осуществляется на основе нормативных затрат, контроль за использованием ресурсов можно осуществлять на уровне продукта (сравнение фактических и плановых затрат, прямо отнесенных на продукт), на уровне РМВЗ (сравнение фактических и плановых затрат, прямо отнесенных на РМВЗ) и на уровне подразделения-цеха (сравнение фактических и плановых затрат, прямо отнесенных на цех) (см. рис. 51 уровни K_1 , K_2 , K_3).

Учет цеховых затрат, относимых на МВЗ



П – продукты, МВЗ – места возникновения затрат (цехи), PMB3 – рабочие места возникновения затрат (оборудование)

Рис. 57. Формирование фактических затрат машиностроительного предприятия

В мировой практике управленческого учета широкое распространение получил счет «Распределенные накладные затраты», который удобно использовать для определения отклонений фактических накладных затрат от их нормативных значений. В 1998 году по результатам исследования в области учета и анализа накладных затрат нами было рекомендовано перенять зарубежный опыт и включить в план счетов специальный счет «Распределенные накладные затраты». По кредиту этого счета могут отражаться нормативные распределенные накладные затраты в течение года (используются годовые нормативные (плановые) ставки накладных затрат). В этом случае элиминируются сезонные факторы, например, рост затрат на энергию в зимние месяцы и т.д.

Если есть необходимость в распределении фактических накладных затрат для целей контроля, то эта процедура может быть осуществлена внесистемно (без использования счетов) следующим образом: затраты, собранные на уровне PMB3, распределяются между видами продукции пропорционально фактическому объему деятельности конкретного PMB3 в машино-часах, затраты, собранные на уровне МВЗ, распределяются между видами продукции цеха пропорционально фактическому объему деятельности всех PMB3 в машино-часах. Фактический объем деятельности определяется как произведение нормативного времени производства единицы продукта на фактический объем производства (на практике, как правило, из-за сложности расчетов не опре-

деляют фактическое время производства единицы продукта, а приравнивают его к нормативному).

Необходимо отметить, что из-за проблем, связанных с подсчетом фактического времени работы оборудования (следовательно, фактического времени, приходящегося на единицу произведенного продукта), *эффективность использования времени работы оборудования* может быть определена косвенным путем. Так, измерение *объема* выпуска продукции РМВЗ за *определенный* промежуток времени позволяет определить отклонения от заданного времени осуществления производственного цикла: например, если за день необходимо было произвести 100 деталей, а произвели 90, то производственный цикл увеличился. Одним из путей является расчет фактически израсходованной электроэнергии на технологические цели (при наличии счетчиков в РМВЗ) и сравнение этого показателя с нормативными значениями. Следовательно, процент фактической загрузки рабочего места возникновения затрат (РМВЗ) в случае невозможности определения фактического времени, приходящегося на единицу произведенного продукта, нами предлагается рассчитывать при помощи формулы:

$$k = \frac{\sum (t_p \times q_a)}{MT_p} \times 100\%, \quad (10)$$

где k — процент фактической загрузки рабочего места возникновения затрат, %;

MT_p — нормативный фонд рабочего времени (максимальная *потенциальная* загрузка оборудования) в данном *основном* рабочем месте возникновения затрат (за месяц), в часах. Определяется как произведение максимального времени работы оборудования (например, 8 часов в день) на количество рабочих дней с учетом *сменности* (количества смен);

t_p — нормативное время на производство единицы изделия (детали) в данном РМВЗ, машино-часы на сл;

q_a — фактический объем производства изделия в данном РМВЗ, ед.

В случае если на предприятии можно выделить значительные затраты, связанные с конкретными *партиями* продуктов, производимых в РМВЗ (например, затраты на время подготовки *партии* продуктов к производству в РМВЗ), то, по нашему мнению, их следует анализировать *отдельно*, определяя отклонения в затратах в зависимости от влияния в том числе такого фактора, как *объем, или размер* партии (фактический объем партии сравнивается в плановым). Расчет оптимальных партий продукта приведет к сокращению НЗП. Анализ также поможет выявлять неблагоприятные отклонения вследствие требования покупателя уменьшить размер партий при увеличении их количества. Следовательно, изменится установленный специалистами предприятия *оптимальный* размер партии, что приведет к росту удельной величины фактических затрат.

Основными задачами бухгалтера-аналитика, организующего управленческий учет затрат в разрезе РМВЗ, по нашему мнению, являются: определение видов деятельности, затраты на осуществление которых подлежат анализу на предмет их оптимизации (например, хранение запасов материалов и полуфабрикатов на рабочих местах); формирование аналитической информации о плановых и фактических затратах в разрезе РМВЗ; определение отклонений

фактических затрат от их нормативных (плановых) значений с использованием универсальных для производства нескольких видов продукции показателей объема деятельности; сравнительный анализ данных отчетного и предыдущего периода; участие совместно с инженерами (инженерами-технологами, инженерами-механиками и т.д.) в разработке оптимальной программы по загрузке РМВЗ, позволяющей снизить затраты; учет нефинансовых измерителей (потери, выход продукции, показатели качества продукции, процент загрузки оборудования, производственный цикл и т.д.).

Учет затрат в разрезе РМВЗ является одним из направлений совершенствования системы управленческого учета производственных накладных затрат, которые представлены на рис. 58.

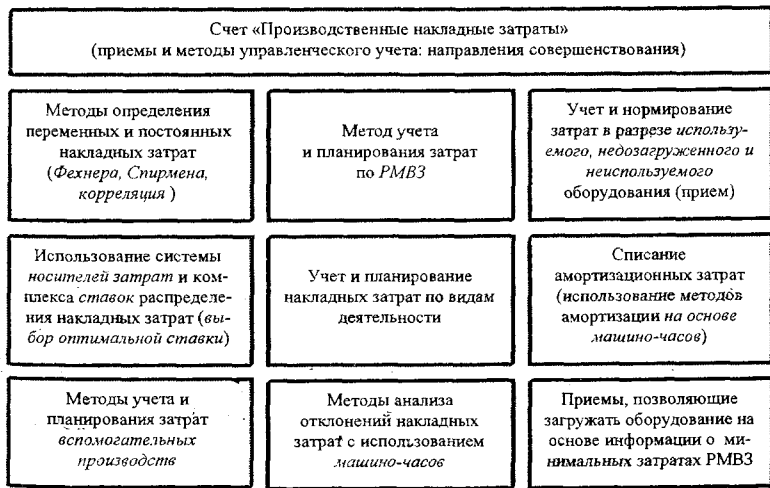


Рис. 58. Направления совершенствования управленческого учета производственных накладных затрат

Проблема деления затрат на переменную и постоянную составляющие является одной из самых важных проблем в современном управленческом учете (см. рис. 58). Поскольку переменные затраты зависят от объема деятельности, важно найти взаимосвязь (тесноту связи) между ними. Наличие тесной взаимосвязи предполагает, что исследуемые затраты являются условно переменными, и наоборот, отсутствие взаимосвязи – постоянными. Такую взаимосвязь можно определить статистическими методами, например, используя коэффициенты корреляции. Более простым подходом является метод Фехнера. Для определения тесноты связи можно, на наш взгляд, использовать коэффициент Фехнера (К), который рассчитывается по формуле:

$$K = \frac{C - H}{C + H}, \quad (11)$$

где С – совпадение знаков;
Н – несовпадение знаков.

Если значение коэффициента стремится к единице, то это означает, что существует тесная связь между показателями объема деятельности (нормо-часами, машино-часами, человеко-часами, продуктами и т.д.) и затратами. Как и в случае с коэффициентом корреляции, наличие такой тесной связи позволяет выявить статьи переменных затрат, а также рассматривать объем деятельности как базу для распределения косвенных затрат. Если значение коэффициента стремится к нулю, то это означает отсутствие тесной связи между показателями объема деятельности и величиной затрат с вытекающими отсюда последствиями.

Технологию расчетов можно представить следующим образом. Выбираем определенную группу затрат (например, затраты на эксплуатацию оборудования) и показатель объема деятельности (например, норма-часы) (см. табл. 45).

Т а б л и ц а 45

Объем деятельности и затраты

Отчетный период	Объем деятельности (X), норма-часы	Затраты, ден. ед. (Y)
Январь	225	2400
Февраль	270	4420
Март	265	2800
Апрель	240	2550
Май	260	2740
Июнь	310	3130
Июль	235	2470
Август	325	3200
Сентябрь	250	2810
Октябрь	290	3040
Ноябрь	245	2600
Декабрь	230	2460

При наличии тесной связи между этими показателями выбранную группу затрат можно считать переменной. Следующим этапом является ранжирование затрат по объему деятельности (см. табл. 46).

Отметим, что в ранжировании не участвует второй месяц (февраль), поскольку были замечены резкие колебания затрат в этом периоде (см. табл. 47).

Затем определяем средние значения объема деятельности (X) и затрат (Y). В нашем примере среднее значение X составило 261,4 норма-часов (2875 норма-часов: 11 месяцев), среднее значение Y составило 2745 ден. ед. (30200 ден. ед.: 11 месяцев). Путем сопоставления ранжированных затрат по объему деятельности с их средними значениями выявляется существование связи и ее теснота (см. табл. 48).

Таблица 46

Ранжирование затрат по объему деловой активности

Отчетный период	Объем деятельности (X), нормо-часы	Затраты, ден. ед. (Y)
Январь	225	2400
Декабрь	230	2460
Июль	235	2470
Апрель	240	2550
Ноябрь	245	2600
Сентябрь	250	2810
Май	260	2740
Март	265	2800
Февраль	270	4420
Октябрь	290	3040
Июнь	310	3130
Август	325	3200

Таблица 47

Ранжирование затрат по объему деловой активности после исключения данных по февралю

Отчетный период	Объем деятельности (X), нормо-часы	Затраты, ден. ед. (Y)
Январь	225	2400
Декабрь	230	2460
Июль	235	2470
Апрель	240	2550
Ноябрь	245	2600
Сентябрь	250	2810
Май	260	2740
Март	265	2800
Октябрь	290	3040
Июнь	310	3130
Август	325	3200
Итого	2875	30200

Таблица 48

Определение связи между объемом деятельности и величиной затрат по методу Фехнера

№ п/п (месяцы)	Объем деятельности, нормо-часы (ранжированный) X	Затраты, соответствующие ранжированному объему деятельности, ден. ед. Y	Знак отклонения		Сравнение знаков
			по X	по Y	
Январь	225	2400	-	-	Совпадают
Декабрь	230	2460	-	-	Совпадают
Июль	235	2470	-	-	Совпадают
Апрель	240	2550	-	-	Совпадают
Ноябрь	245	2600	-	-	Совпадают
Сентябрь	250	2810	-	+	Не совпадают
Май	260	2740	-	-	Совпадают
Март	265	2800	+	+	Совпадают
Октябрь	290	3040	+	+	Совпадают
Июнь	310	3130	+	+	Совпадают
Август	325	3200	+	+	Совпадают
Итого	2875	30200			

Сравнивая средние значения с указанными в таблице, ставим знак отклонения. Знак «минус» означает, что показатель объема деятельности (нормо-часы) или сумма затрат в том или ином периоде меньше средней величины соответственно показателя объема деятельности или затрат. Для примера можно сравнить показатель объема деятельности за январь (первый месяц), который составил 225 нормо-часов, со средним значением (261,4 нормо-часа). Поскольку показатель объема деятельности за январь меньше среднего значения, то ставим знак «минус». Теперь сравним величину затрат за январь (2400 ден. ед.) со средним значением затрат (2745 ден. ед.). Поскольку величина затрат за январь меньше среднего значения, то ставим знак «минус». Знак «плюс» означает, что величина показателя объема деятельности (нормо-часы) или затрат в том или ином периоде больше среднего значения. Затем сравниваем знаки объема деятельности со знаками затрат и определяем количество совпадений ($C=10$) и количество несовпадений ($H=1$).

Подставив полученные значения в формулу, получим значение коэффициента Фехнера:

$$K = \frac{10-1}{10+1} = \frac{9}{11} = 0,818.$$

Таким образом, связь между нормо-часами и производственными затратами тесная. Необходимо отметить, что использование метода Фехнера предполагает получение менее точных результатов расчета, чем при применении коэффициента корреляции. Однако данный метод менее трудоемок и более прост для понимания.

Другим способом, который можно предложить для определения характера затрат по отношению к объему деятельности, а также тесноты связи между затратами, с одной стороны, и различными видами объемов деятельности, с другой, является метод *Спирмена*.

Суть его заключается в следующем: по возрастанию располагают показатели объема деятельности (см. табл. 49, графы 1–2), затем отдельно ранжируют по возрастанию затраты (см. табл. 49, графы 3–4). Расчет осуществляется с использованием коэффициента, который определяется по формуле

$$r = 1 - \frac{6 \times \sum d^2}{n \times (n^2 - 1)}, \quad (12)$$

где d – разность рангов затрат,

n – количество периодов принятых для исследования (месяцев).

Значение коэффициента можно трактовать, пользуясь шкалой Чеддока. Если значение коэффициента стремится к единице, то это означает, что существует тесная связь между показателями объема деятельности (нормо-часами, машино-часами, человеко-часами и т.д.) и затратами. Другими словами, увеличение или уменьшение объема деятельности приводит к росту или снижению величины затрат. По результатам расчета можно сделать вывод о характере исследуемых затрат: являются они условно переменными или условно постоянными.

Определение связи с целью определения переменных и постоянных затрат

Ранжированное значение объема деятельности по возрастанию	Ранг объема деятельности (R_x)	Ранжированное значение затрат по возрастанию	Ранг величины затрат	Ранг величины затрат (R_y), соответствующий конкретным показателям объема деятельности	Отклонение (d) $R_x - R_y$	d^2
225	1	2400	1	1	0	0
230	2	2460	2	2	0	0
235	3	2470	3	3	0	0
240	4	2550	4	4	0	0
245	5	2600	5	5	0	0
250	6	2740	6	8	-2	4
260	7	2800	7	6	1	1
265	8	2810	8	7	1	1
290	9	3040	9	9	0	0
310	10	3130	10	10	0	0
325	11	3200	11	11	0	0
2875		30020			0	6

Для определения графы 5 таблицы 49 необходимо произвести приведенный ниже расчет. Смотрим на первый показатель объема деятельности (225 нормо-часов). Согласно данным таблицы 46, затраты на этот объем деятельности составили 2400 ден. ед. По данным таблицы 49, ранг величины этих затрат составил 1 (см табл. 49, графа 4). Следовательно, в графе 5 табл. 49 по первой строке записываем значение ранга – единицу. Аналогично определяются ранги величин затрат (R_y) и по остальным строкам таблицы. В частности, смотрим на показатель объема деятельности, равный 250 нормо-часам. Согласно данным таблицы 46, затраты на этот объем деятельности составили 2810 ден. ед. По данным таблицы 49, ранг величины *этих* затрат составил 8. Следовательно, в графе 5 табл. 49 по шестой строке записываем значение ранга – 8 и т.д.

Затем определяют отклонения ранга R_x от ранга R_y и рассчитывают показатель d^2 , который используется для определения тесноты связи по ранее обозначенной формуле

$$p = 1 - \frac{6 \times \sum d^2}{n \times (n^2 - 1)} = 1 - \frac{6 \times 6}{11 \times (11^2 - 1)} = 0,9727.$$

Полученные результаты показывают, что существует тесная связь между выбранными в целях анализа объемом деятельности и величиной затрат. Это означает, что затраты носят переменный характер по отношению к объему деятельности.

Измерить связь между показателями объема деятельности и величинами затрат позволяет также метод Кендэлла. Суть метода Кендэлла заключается в следующем: по возрастанию располагают показатели объема деятельности

(см. табл. 49, графы 1-2), затем отдельно ранжируют по возрастанию затраты (см. табл. 49, графы 3-4) и определяют ранг величины затрат (R_y), соответствующий показателям объема деятельности (см. табл. 49, графа 5). Расчет производится при помощи коэффициента τ :

$$\tau = \frac{2 \times \sum S}{n \times (n-1)}, \quad (13)$$

где n — количество периодов, принятых для исследования (месяцев);

$$S = \sum M - \sum L. \quad (14)$$

Значение S представляет собой разницу между M (число случаев, когда ранг затрат (R_y) во всех *следующих* периодах больше, чем у выбранного периода) и L (число случаев, когда ранг затрат (R_y) во всех *следующих* периодах меньше, чем у выбранного периода).

Для примера можно использовать данные таблицы 49. В первом периоде (первая строка таблицы) ранг величины затрат (R_y) составил 1. Во всех последующих 10 периодах ранг затрат превышает единицу. Следовательно, показатель M составил 10 случаев. Во всех последующих десяти периодах отсутствует ранг затрат, который был бы меньше единицы. Таким образом, показатель L составил 0 случаев. Во втором периоде (вторая строка таблицы 49) ранг величины затрат (R_y) составил 2. Во всех последующих девяти периодах ранг затрат превышает это число. Следовательно, показатель M составил 9 случаев. Во всех последующих девяти периодах отсутствует ранг затрат, который был бы меньше значения 2. Следовательно, показатель L составил 0 случаев.

Аналогично производят расчет по всем оставшимся периодам (см. табл. 50).

Расчет показателей M и L

Таблица 50

Периоды	Показатель M	Показатель L
1	10	0
2	9	0
3	8	0
4	7	0
5	6	0
6	3	2
7	4	0
8	3	0
9	2	0
10	1	0
11	0	0
Итого	3	2

В результате получаем показатель S , равный 51 случаю ($53 - 2$). Теснота связи определяется по уже известной формуле:

$$r = \frac{2 \times \sum S}{n \times (n-1)} = \frac{2 \times 51}{11 \times (11-1)} = \frac{102}{110} = 0,9273.$$

Полученные результаты, как при использовании методов Фехнера и Спирмена, показывают, что существует тесная связь между выбранными в целях анализа объемом деятельности и величиной затрат. Это означает, что затраты носят переменный характер по отношению к объему деятельности (т.е. изменяются при изменении объемов деятельности).

Данные методы можно использовать наравне с корреляционным анализом для определения тесноты связи между затратами, собранными по видам деятельности, РМВЗ и носителями затрат.

3.2. Подходы к распределению накладных затрат между агрегированными группами продукции, продаваемыми подразделениям внутри корпорации и на сторону

Возникновение крупных компаний с сетью дочерних предприятий, деятельность которых тесно взаимосвязана, привело к тому, что проблема распределения накладных затрат в этой сфере становится объектом управленческого аудита. Рассмотрим условный пример. Дочернее предприятие производит продукцию, продаваемую головной компании и на сторону (см. рис. 58).

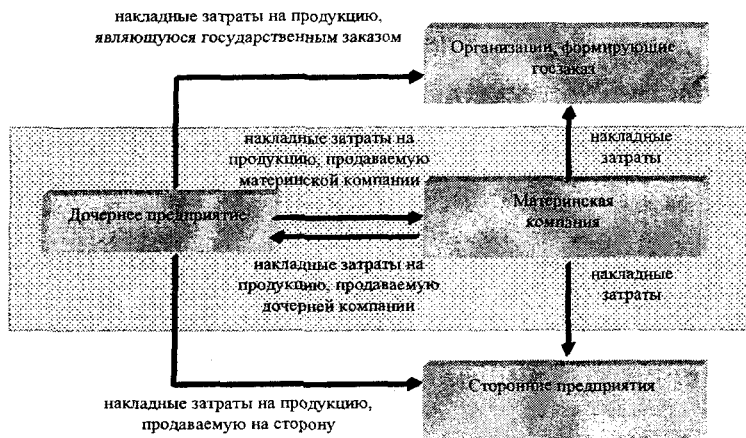


Рис. 58. Распределение накладных затрат в крупных корпорациях

При проведении проверки дочернего предприятия (представителями материнской компании) обнаружен тот факт, что нарушаются согласованные и установленные регламентом правила распределения накладных затрат. В частности, дочерняя компания скорректировала базу распределения или ставку распределения накладных затрат (более распространенный подход), в результате чего большая часть общепроизводственных и общехозяйственных затрат необоснованно списана на продукцию, реализуемую материнской компании. Цена продукции, продаваемой материнской компании, возрастает, поскольку в целях ценообразования применяется известный подход «себестоимость плюс процент прибыли». Это обстоятельство оказывает влияние на величину финансовых результатов дочерней и материнской компаний. Материнская компания тратит больше средств, приобретая продукцию дочерней компании, и тем самым уменьшает собственные финансовые результаты. Дочернее предприятие выигрывает, получая больше доходов. При этом данные доходы являются, как правило, более стабильными, чем доходы от продажи продукции на сторону. Кроме того, за счет списания большей части накладных затрат на продукцию, реализуемую материнской компании, дочернее предприятие тем

самым снижает себестоимость продукции, продаваемой на сторону, что позволяет проводить более жесткую политику в области ценообразования.

Учитывая то обстоятельство, что у дочернего предприятия могут быть несколько крупных акционеров помимо материнской компании, и тот факт, что величина дивидендов, как правило, является незначительной (прибыль используется на обслуживание кредитов), убытки от рассмотренной выше операции несет материнская компания. В таких случаях процедуру распределения накладных затрат дочерней компанией целесообразно рассматривать как постоянный объект управленческого контроля со стороны материнской компании.

Дочернее предприятие может продавать часть продукции другому дочернему предприятию, так же как и материнская компания может реализовать продукцию и оказывать услуги своим дочерним предприятиям (см. рис. 54). В частности, ОАО «НефАЗ» (производство автобусов, самосвалов, цистерн, прицепов и т.д.) является дочерней организацией ОАО «КАМАЗ». У материнской компании приобретаются шасси для производства автобусов, цистерн, самосвалов (произведенные продукты реализуются на сторону и через сеть материнской компании). Кроме того, по давальческой схеме от материнской компании поступают шасси, на которые ОАО «НефАЗ» устанавливает специальную надстройку (самосвальные установки) и реализует эту продукцию (услуги) материнской компании. Аналогичная ситуация может возникнуть в процессе взаимоотношений промышленных предприятий и государства в случае, если предприятие выполняет государственные заказы и при этом производит продукцию для сторонних потребителей. На практике возникали спорные ситуации между военными казенными заводами и представителями заказчика в лице государства по поводу распределения накладных затрат, например, затрат на содержание батальона военизированной охраны, между продукцией, производимой для государства, и на сторону. Списание большей части таких затрат на продукцию, производимую для государства, было обусловлено тем, что усиленная охрана предприятия требуется лишь для обеспечения режима секретности выполнения государственных заказов. Таким образом, проблема определения степени влияния контрагентов на процедуру распределения накладных затрат конкретного предприятия является актуальной в современных условиях хозяйствования.

Укрупненными объектами распределения накладных затрат являются *агрегированные группы* производимой продукции. В частности, в ОАО «НефАЗ» можно определить две таких группы: группа продуктов, *реализуемых на сторону*, и группа продуктов, *вовлеченных во внутривзаводской оборот*. Соответственно, один из уровней аналитического учета и планирования затрат должен обеспечивать формирование информации о затратах в разрезе данных групп.

Значительное влияние на корпоративную систему управленческого учета целевых затрат оказывает характер отношений между материнской компанией и ее дочерними предприятиями, а также выбор направления их дальнейшего сотрудничества. В зависимости от того, какое направление выбрано, будут применяться различные подходы к распределению накладных затрат. По нашему мнению, могут использоваться следующие основные подходы к реше-

нию проблемы распределения накладных затрат между продукцией, продаваемой корпорации (например, одному из подразделений материнской компании), и реализуемой на сторону: управление базами распределения накладных затрат для решения конкретных управленческих задач; определение точной себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг) и разработка мероприятий по сокращению затрат; распределение постоянных затрат; концепция управления накладными затратами с использованием системы трансфертного ценообразования (см. рис. 59).

Первый подход означает искусственное распределение затрат между группами продуктов, продаваемыми внутри корпорации и реализуемыми на сторону. Одно из основных условий – наличие согласованной сторонами методики разделения затрат. Необходимость в выборе приемлемой для двух сторон базы распределения накладных затрат может быть вызвана разными обстоятельствами. Это может быть либо «скрытым» кредитованием, например, дочернего предприятия (занижается доля накладных затрат, относимых на продукцию, продаваемую материнской компанией дочернему предприятию), либо скрытой платой дочернего предприятия материнской компании за ранее предоставленные беспроцентные кредиты (занижается доля накладных затрат, относимых на продукцию, продаваемую дочерней структурой подразделениям материнской компании). В качестве одного из вариантов могут использоваться простые базы распределения накладных затрат, например, выручка от продажи агрегированных групп продукции на сторону и материнской компании или прямые затраты. Вместе с тем, нецелесообразно на основе данной информации принимать важные стратегические решения (в том числе связанные с определением перспектив производства того или иного продукта).

При первом подходе мы считаем, что целесообразно использовать вариант распределения с группировкой «постоянные затраты на используемые мощности – постоянные затраты на неиспользуемые мощности». Так, материнская компания может установить правило, согласно которому дочернее предприятие не относит постоянные затраты, приходящиеся на неиспользуемые мощности (это могут не только общепроизводственные затраты, но и управленческие), на продукцию или услуги, реализуемые материнской компании. Применение данного предлагаемого метода будет стимулировать дочерние предприятия использовать свои мощности по максимуму.

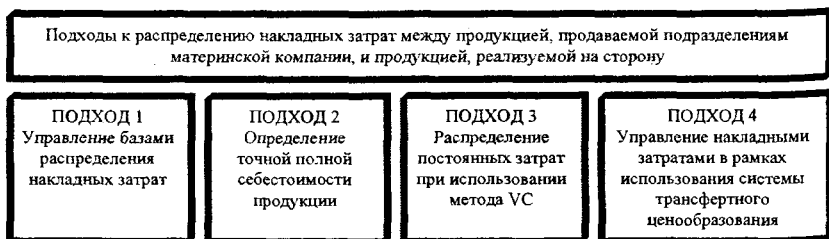


Рис. 59. Основные подходы к решению проблемы распределения накладных затрат в крупных корпорациях

Второй подход предусматривает определение точной себестоимости производимой продукции, подлежащей продаже подразделениям внутри корпорации и на сторону. В этом случае могут применяться следующие интегрированные ставки распределения производственных накладных затрат: ставка на РМВЗ, цеховая, плановая, на вид деятельности, дифференцированная и т.д. Общехозяйственные затраты могут распределяться между видами продукции с использованием плановых ставок, рассчитанных на вид деятельности.

Третий подход может использоваться, если предприятие применяет элементы метода учета, планирования и анализа переменных затрат (метод VC) или учета, планирования и анализа стоимости генерирования денежных средств (метод ТА). Например, в ОАО «Нижнекамскнефтехим» определяется себестоимость продукции только на базе прямых материальных затрат. Следовательно, при необходимости постоянные затраты распределяются между *агрегированными группами продукции* с использованием специальных баз.

Четвертый подход предусматривает организацию жесткого контроля за накладными затратами, относимыми на продукцию, продаваемую подразделениям корпорации (см. рис. 60).

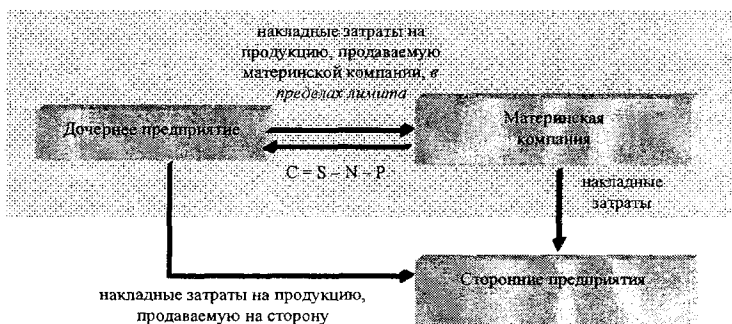


Рис. 60. Распределение накладных затрат дочернего предприятия в условиях установления лимита затрат

В данном случае материнская компания устанавливает лимит затрат на продукцию, приобретаемую у дочернего предприятия, при помощи формулы:

$$C = S - N - P, \quad (15)$$

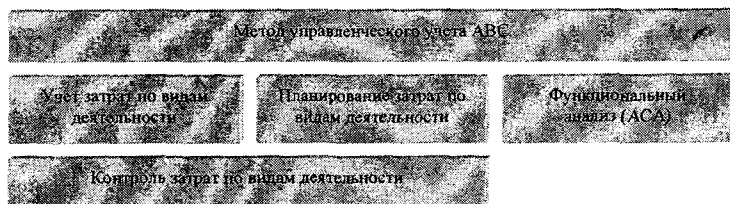
где C – плановая себестоимость продукции, подлежащей продаже материнской компании (лимит затрат);
 S – плановые доходы от продукции, подлежащей продаже материнской компании;
 N – налог на добавленную стоимость;
 P – плановая прибыль от продукции, подлежащей продаже материнской компании.

Дочернее предприятие вынуждено самостоятельно регулировать величину накладных затрат, приходящихся на продукцию, реализуемую материнской компании, либо устанавливая собственные лимиты, либо проводя мероприятия по сокращению затрат.

В случае использования давальческих схем (производство продукции дочерним предприятием на основе комплектующих материнской компании) лимит затрат для дочернего предприятия может устанавливаться путем начисления процентов на стоимость направленных на обработку материалов.

3.3. Методология управленческого учета затрат по видам деятельности и применение альтернативного метода исследования динамики затрат ECD («explicit cost dynamics»)

Метод учета, планирования и анализа затрат по видам деятельности, или метод управленческого учета ABC (activity – based costing), включает в себя следующие укрупненные элементы: функциональный учет затрат, бюджетирование затрат по видам деятельности ABB (activity – based budgeting) и анализ затрат по видам деятельности ACA (activity cost analysis) (в РФ – ФСА). Элементарная структура метода ABC представлена на рис. 61.



Детализация элементов

- варианты структур видов деятельности, в разрезе которых собираются как фактические, так и плановые затраты (агрегированные либо отдельные виды деятельности);
- способы отражения затрат по видам деятельности на счетах управленческого учета (синтетические счета, уровни аналитического учета затрат);
- группировки затрат по видам деятельности;
- способы распределения затрат между видами деятельности;
- способы распределения общехозяйственных затрат (на продукт либо МВЗ) с использованием носителей затрат;
- варианты учета и планирования затрат по видам деятельности (с использованием и без использования цеховой структуры организации);
- анализ отклонений фактических затрат от плановых затрат, собранных по видам деятельности.

Рис. 61. Элементарная структура метода ABC

В 1963 году в компании General Electric была создана специальная команда, целью которой было приостановление перманентного роста косвенных затрат путем разделения последних по видам деятельности (выписка заказов, установление норм и нормативов, доставка, хранение запасов, контроль качества и т.д.). Так виды деятельности стали новым объектом управленческого контроля, а сам метод специалистами по управленческому учету был обозначен как анализ затрат по видам деятельности (АСА) [113]. Целью данного анализа было определение примерного процента времени, которое работники тратили (в месяц и год) на выполнение тех или иных видов деятельности, генерирующих накладные затраты. Термин «носитель затрат» специалисты по управленческому учету в то время не использовали, а факторы, вызывающие затраты, обозначали как «ключевые параметры, подлежащие контролю». В рамках проведения анализа определялись и исследовались затраты на каждый «ключевой параметр, подлежащий контролю» (например, затраты на составление новых чертежей, затраты на модификацию старых чертежей). Вместе с тем, по результатам внедрения АСА на предприятии не

была трансформирована система учета и распределения косвенных затрат, и предложенные нововведения не коснулись методики калькулирования себестоимости продукции. Появление в конце 80-х годов метода функционального учета и распределения затрат, предложенного Робинот Купером, позволило проследивать до конкретных видов продукции затраты по таким видам деятельности, как конструкторская подготовка; ремонтное обслуживание; обеспечение производства энергией; транспортное обслуживание; организация производства и охрана труда; управление кадрами; технико-экономическое планирование и прогнозирование; материально-техническое обеспечение; эксплуатация основных средств; контроль за качеством продукции; оперативное управление; оказание юридических и консультационных услуг; организация труда и заработной платы; механизация и автоматизация обработки информации; маркетинговая деятельность; послепродажное обслуживание; финансовая деятельность (финансовые инвестиции); производственные инвестиции (осуществление капитальных вложений); технология производства продукта; содержание телефонных станций, принадлежащих предприятию; совершенствование организации производства и управления; общее управление и функциональное руководство; охрана труда и техника безопасности и т.д.

Отечественные специалисты, занимающиеся проблемами учета затрат, в своих трудах также рассматривали вопросы, связанные с формированием издержек в разрезе функций или видов деятельности. Так, А.Ф.Аксененко [1, с. 214] в 1984 г. выделил среди управленческих расходов статьи, которые отражают направление затрат по видам расходов (зарплата, командировочные расходы) и по функциям управления (содержание пожарной безопасности, военизированной охраны и т.д.): Он предложил учет управленческих расходов вести по функциям управления, а внутри – по статьям и элементам затрат.

В настоящее время многие специалисты по управленческому учету предлагают новые подходы в рамках использования метода ABC. В частности, Л.Кристенсен и Д.Шарп [99] рекомендуют проводить анализ затрат каждого вида деятельности (например, обработка материалов, производственное планирование, обслуживание машин и оборудования, упаковка, транспортировка и т.д.) на предмет их разделения на три группы: краткосрочные переменные (характеризуются наличием прямой зависимости от количественных изменений носителей затрат), краткосрочные постоянные (носят стабильный характер в течение года, поскольку менеджеры не могут повлиять на их величину в этом периоде) и долгосрочные постоянные (носят стабильный характер в течение нескольких лет) затраты. Данная классификация отличается от классификации, предложенной Купером: краткосрочные переменные затраты (аналог пропорциональных переменных расходов в традиционном понимании); долгосрочные переменные затраты (колеблются под влиянием не объема, а прочих факторов в долгосрочном периоде); постоянные затраты (затраты, не зависящие от показателей деятельности за рассматриваемый период времени). Для распределения затрат используется матрица (по строкам отражаются затраты, сгруппированные по видам деятельности, по графам – группы рассмотренных ранее затрат: краткосрочные переменные, краткосрочные постоянные и долгосрочные

постоянные). Затем определяются ставки распределения затрат. Краткосрочные переменные затраты конкретного вида деятельности распределяются между продуктами пропорционально запланированному количеству носителей затрат, а краткосрочные и долгосрочные постоянные затраты – пропорционально потенциальному количеству тех же носителей затрат (см. рис. 62). Такой подход, на наш взгляд, целесообразно использовать на предприятиях, производящих небольшой ассортимент продукции, поскольку по сравнению с традиционной системой АВС количество ставок распределения (поглощения) затрат может увеличиться почти вдвое (несомненно, затраты не каждого вида деятельности могут быть разделены на три группы, однако трудоемкость учетных работ увеличится значительно).

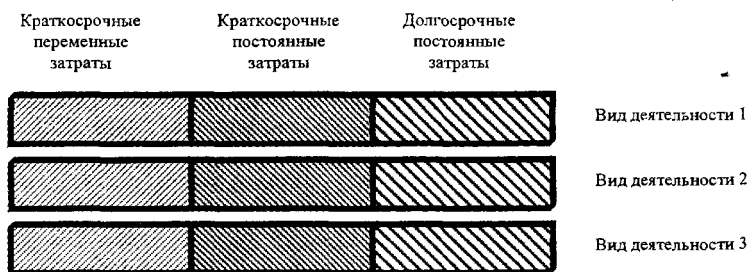


Рис. 62. Выделение краткосрочных переменных, краткосрочных постоянных и долгосрочных постоянных затрат в рамках каждого вида деятельности

Предложения о выделении переменных и постоянных затрат в рамках использования метода АВС высказывались многими специалистами по управленческому учету. Так, М.Д.Вуд [128], подчеркивая, что информация, собранная согласно правилам метода АВС, в первую очередь, важна для принятия управленческих решений, выделяет переменные и постоянные затраты, формируемые в рамках каждого вида деятельности, поскольку данная группировка традиционно используется в повседневной работе менеджеров.

Можно выделять переменные и постоянные затраты по принципу зависимости от изменений носителей затрат (переменные и постоянные затраты в зависимости от изменений количества часов работы, заказов, документов, персонала и т.д.). Учитывая тот факт, что носители затрат могут быть объемнезависимыми, т.е. напрямую не связанными с производимыми продуктами, сегодня можно говорить о дуалистическом подходе к использованию группировки «переменные – постоянные затраты».

Необходимо отметить, что затраты могут распределяться между видами деятельности. По сути это означает отход от классических схем АВС. В частности, согласно канадскому стандарту по управленческому учету СМА 2400 «Косвенные затраты» («Indirect Costs»), одним из двух вариантов распределения косвенных затрат предусматривается распределение между

видами деятельности, прежде чем будет подсчитана доля косвенных затрат в себестоимости готового продукта.

Следует также отметить, что затраты вида деятельности могут не поглощаться одним продуктом через систему носителей затрат, как это предусмотрено в классической схеме ABC, а распределяться между несколькими продуктами.

Виды деятельности также можно классифицировать как основные, связанные с производством основного продукта, и виды деятельности, связанные с обслуживанием процесса производства и управлением. В свою очередь, последние можно подразделить на производственно-обслуживающие и управленческие.

Учет и планирование объемозависимых носителей затрат, краткосрочных переменных и постоянных затрат многими специалистами [99] сегодня рассматриваются как элементы оперативного управленческого учета, в то время как информацией, формируемой в среде стратегического управленческого учета, является информация о долгосрочных постоянных затратах, на основе которой принимаются решения на перспективу.

Метод ABC не является универсальным из-за различий в видах носителей затрат на разных предприятиях. Абсолютно точного результата поглощения накладных затрат продуктом при использовании данного метода получить не представляется возможным. Ряд статей управленческих затрат сложно соотносить с производимыми продуктами. Вместе с тем можно существенно снизить затраты на осуществление расчетов, при этом незначительно потеряв в точности распределения, если проследить управленческие затраты не до продуктов, а до подразделений. При использовании данной методики будет достигнута следующая цель – общехозяйственные затраты будут отнесены на те производственные подразделения, которые связаны с рассматриваемыми затратами.

Таким образом, представим в более развернутом виде *элементы, или компоненты, метода ABC*: варианты структур видов деятельности, в разрезе которых собираются как фактические, так и плановые затраты (агрегированные либо отдельные виды деятельности); способы отражения затрат по видам деятельности на счетах управленческого учета (синтетические счета, уровни аналитического учета затрат); способы распределения затрат между видами деятельности (используются при необходимости); способы распределения общехозяйственных затрат (на продукт либо МВЗ) с использованием носителей затрат; вариант учета и планирования затрат по видам деятельности с использованием цеховой структуры организации (виды деятельности определяются в рамках подразделений организации) и вариант без использования цеховой структуры (виды деятельности определяются по всему предприятию без учета МВЗ); анализ отклонений фактических затрат от плановых, собранных по видам деятельности, и т.д. Примеры использования метода ABC рассмотрены нами в работе «Управленческий учет накладных расходов» [51].

Вместе с тем, метод ABC сегодня необходимо сравнивать не только с традиционными методами производственного учета, но и с новыми альтернативными, менее трудоемкими вариантами формирования информации о

затратах для целей управления. Таким методом является метод исследования динамики затрат ECD («explicit cost dynamics») [129].

Метод ECD, в отличие от ABC, избегает процедуры поглощения или распределения затрат. Методика активно используется в условиях изменения объемов деятельности. Это система, позволяющая принимать управленческие решения (прежде всего связанные с показателем прибыли) на основе информации о затратах, полученной без осуществления процедур распределения косвенных затрат. В названии (explicit – явный, точный, определенный) подчеркивается открытость и недвусмысленность в использовании терминологии и подходов к управлению затратами.

Уровни, типы и носители затрат в рамках использования метода ECD представлены в табл. 51.

Таблица 51

Уровни, типы и носители затрат в рамках использования метода ECD

	Типы затраты		
	на ресурсы	на операции	на объекты (продукты)
<i>Уровни затрат:</i>			
Программа		+	+
Мультипрограмма		+	+
Ресурсы			
<i>Носители затрат</i>	Время	Время, операции	Продукты

В рамках использования метода исследования динамики затрат ECD затраты подразделяют на затраты ресурсов, или ресурсные затраты, затраты на осуществление операций и затраты на объекты (продукты). *Ресурсные затраты* представляют собой затраты на обеспечение устойчивости функционирования мощностей предприятия (аренда, страхование, затраты на содержание информационных систем, заработная плата управленческого персонала). Организация несет данные затраты и в случае временной приостановки своей деятельности. *Затраты на операции* – это затраты на исполнение определенных действий (затраты на транспортировку, затраты на наладку оборудования, затраты на консалтинг и т.д.). *Затраты на объекты* чаще всего увязываются с производимыми продуктами (прямые и косвенные материальные затраты и т.д.). Выделение данных групп затрат в рамках применения метода ECD позволяет детально исследовать их динамику с целью принятия управленческих решений.

Основные принципы этого подхода следующие:

1. Любые изменения должны непосредственно влиять на финансовые результаты, и это влияние должно быть четко определено. Другими словами, если разрабатываются мероприятия по оптимизации затрат, то их результатом должно быть уменьшение не только затрат как таковых, но и уменьшение расхода денежных средств на расчетном счете или в кассе. По сути, термин «затраты» увязывается с денежными средствами и представляет собой оплату

ресурсов, услуг и т.д. Движение затрат внутри компании (перераспределение затрат обслуживающими ЦО) *не рассматривается* как деятельность, влияющая на финансовые результаты.

2. В основе метода лежит построение функций затрат, где четко обозначены зависимые и независимые переменные. Определяются факторы, оказывающие прямое влияние на изменение затрат. По сути, это те носители затрат, изменение которых приводит к изменению величины самих затрат.

3. Отсутствует процедура распределения затрат.

Важное значение в рамках использования метода исследования динамики затрат придается уровням затрат: программному (вид деятельности, который обеспечивает выполнение определенных целей, например – выполнение заказа, дизайн продукта, выполнение услуги для клиента), мультипрограммному (комплекс работ для выполнения нескольких заказов, при этом затраты между заказами не распределяются), ресурсному (общехозяйственный уровень, или уровень организации).

Вместе с тем данная методика, на наш взгляд, может рассматриваться лишь как вспомогательный инструмент управленческого учета. В частности, ее можно использовать в процессе планирования (в т.ч. определения целевых затрат) и при составлении управленческих отчетов.

3.4. Учет, планирование, оптимизация и калькулирование затрат, соотносимых со временем производства продукции (метод ТВС), и нормативный метод учета затрат (метод SC)

Другим методом управленческой бухгалтерии, в основе которого лежит теория ограничений, с одной стороны, и формирование информации о затратах по видам деятельности, с другой, является метод *учета, планирования, оптимизации и калькулирования затрат, соотносимых со временем производства продукции* (метод time-based costing). Метод позволяет сокращать производственные затраты, управляя временными факторами, оказывающими на них влияние.

Рассмотрим одну из применяемых на практике методик калькулирования себестоимости продукции, основанную на расчете времени производства, приходящегося на операцию, являющуюся узким местом. В каждом из центров ответственности определяются производственные виды деятельности (производственные операции). Если на одну из операций затрачивается больше всего времени, то эта операция является «узким местом» (наблюдается недостаток мощностей по этой операции) и формула определения себестоимости продукта может принять вид:

$$c = m + z + \left(\frac{O_{center}}{T_{oper.b}} \times t \right), \quad (16)$$

где c – себестоимость единицы продукта, ден. ед.;

m – прямые материальные затраты на продукт, ден. ед.;

z – прямые затраты на оплату труда на продукт, ден. ед.;

O_{center} – накладные затраты центра ответственности, ден. ед.;

$T_{oper.b}$ – общее время, приходящееся на ту операцию, которая является узким местом (ограничением) в центре ответственности, час.;

t – время производства единицы продукта при выполнении операции, являющейся узким местом, час.

В случае, если производство автоматизировано, вместо накладных затрат используется группа добавленных накладных затрат (такой прием отнесения затрат на оплату труда в состав постоянных затрат применяет ОАО «Нижнекамскнефтехим»):

$$c = m + \left(\frac{Z + O_{center}}{T_{oper.b}} \times t \right), \quad (17)$$

где Z – валовые затраты на оплату труда центра ответственности, ден. ед.

Остальные операции не требуют повышенного внимания, поскольку имеются нелIMITированные мощности для их осуществления. Необходимо отметить, что накладные затраты центра ответственности делятся на общее время, приходящееся на операцию, являющуюся *узким местом*, а не на общее время, приходящееся на все операции в центре ответственности.

Допустим, что удельные материальные затраты на продукт А составили 140 ден. ед., затраты на оплату труда – 30 ден. ед., валовые накладные затраты центра ответственности – 240000 ден. ед., общее время, приходящееся на

операцию, являющуюся узким местом, – 4000 час. (или 80 % от общего рабочего времени центра ответственности, которое составляет 5000 час., т.е. на другие операции приходится 20 % времени), время производства единицы продукта А в операции, являющейся узким местом, – 0,6 часа. Тогда

$$c = 140 + 30 + \frac{240000}{4000} \times 0,6 = 140 + 30 + 36 = 206 \text{ ден. ед.}$$

Вместе с тем, если в центре ответственности производится несколько продуктов и необходимы несколько производственных операций для обработки *каждого* продукта, рассмотренный ранее прием использовать нецелесообразно. Однако можно применить несколько иной подход – *операционный учет и калькулирование затрат на основе производственного цикла* (LTBC – lead time-based costing)[115], представляющий собой одно из направлений развития метода ТВС. Согласно этому подходу, за основу в процессе калькулирования себестоимости продукции (в частности, распределения накладных затрат и, в некоторых случаях, затрат на оплату труда) берется не нормативное время производства, а время производственного цикла, осуществляемого в рамках конкретного центра ответственности. Время производственного цикла, осуществляемого в рамках центра ответственности, складывается из *нормативного времени обработки продукта на той или иной операции и времени простоя продукта между операциями*.

Допустим, в центре ответственности производятся продукты А и Б (объемы производства – одинаковые). Для обработки каждого из продуктов требуются три последовательные операции, нормативное время на осуществление которых представлено на рис. 63, часть I.

	Операция 1	Операция 2	Операция 3	Итого
Продукт А	0,4 час.	0,5 час.	0,3 час.	1,2 час.
Продукт Б	0,1 час.	0,1 час.	0,8 час.	1,0 час.

I Нормы расхода времени на единицу продукта

	Операция 1	Операция 2	Операция 3	Итого
Продукт А	0,5 час.	0,5 час.	0,5 час.	1,5 час.
Продукт Б	0,8 час.	0,8 час.	0,8 час.	2,4 час.

II База для ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Рис. 63. Метод LTBC

Поскольку особенность метода LTBC заключается в том, что базой для распределения косвенных затрат служит не нормативное время, а производст-

венный цикл в рамках центра ответственности, то определяются узкие места для продукта А (операция 2) и продукта Б (операция 3) (см. рис. 63, часть I) и затем общая база для распределения затрат (см. рис. 63, часть II). Формулу для расчета себестоимости продукции можно представить следующим образом:

$$c = m + z + \left(\frac{O_{center}}{\sum T_{oper}} \times t \right),$$

где

c – себестоимость единицы продукта, ден. ед.;

m – прямые материальные затраты на продукт, ден. ед.;

z – прямые затраты на оплату труда на продукт, ден. ед.;

O_{center} – накладные затраты центра ответственности, ден. ед.;

$\sum T_{oper}$ – общее время с учетом простоев при движении продукта между операциями (производственный цикл), час.;

t – время производства единицы продукта при выполнении всех операций, час.

Допустим, что объем производства каждого из продуктов А и Б составил 1000 ед., удельные прямые материальные затраты и затраты на оплату труда оказались одинаковыми для обоих продуктов и составили соответственно 12 и 6 ден. ед., производственные накладные затраты центра ответственности – 39000 ден. ед. Себестоимость продукта А:

$$c = 12 + 6 + \left(\frac{39000}{(1,5 \times 1000) + (2,4 \times 1000)} \times 1,5 \right) = 33 \text{ ден. ед.}$$

Себестоимость продукта Б:

$$c = 12 + 6 + \left(\frac{39000}{(1,5 \times 1000) + (2,4 \times 1000)} \times 2,4 \right) = 42 \text{ ден. ед.}$$

Сравнительный анализ распределения затрат при использовании двух подходов: на основе норм расхода времени и на основе времени производственного цикла (метод ЛТВС) – представлен на рис. 64.

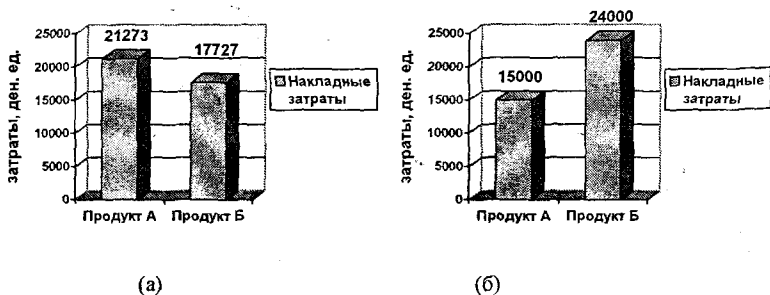


Рис. 64. Сравнительный анализ распределения затрат при использовании двух подходов: на основе норм расхода времени (а) и времени производственного цикла (метод ЛТВС) (б).

Таким образом, в отличие от метода учета, планирования и анализа стоимости генерирования денежных средств (метода ТА), метод ТВС предполагает *распределение* косвенных затрат и, следовательно, определение производственной себестоимости продукции. Вместе с тем оба метода используют для целей управления информацию об узких местах. Элементы метода ТВС представлены на рис. 65.

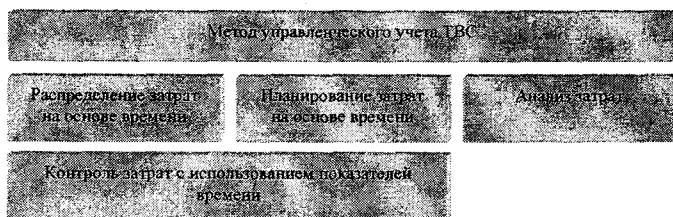


Рис. 65. Элементная структура метода ТВС

Метод ТВС может быть тесно увязан с нормативным учетом затрат (и, следовательно, с методом ТС). К концу XX века более 70 % промышленных западных предприятий применяли нормативный метод учета затрат SC: в Великобритании – 76 %, в Швеции – 73 % и т.д. [96]. Обозначим комплекс проблем, связанных с использованием концепции учета затрат на базе норм и нормативов на современном этапе развития системы управленческого учета. Для отечественной теории и практики значительной является проблема трансформации советской системы нормативного учета, ориентированного в большей мере на плановую экономику, в метод SC, разработанный в условиях рыночного хозяйствования. В частности, одной из острых проблем современного отечественного нормативного учета является решение вопроса, связанного с расчетом фактических калькуляций на выпускаемую продукцию. Дело в том, что многие отечественные предприятия в течение десятилетий наряду с нормативной себестоимостью рассчитывали фактическую себестоимость единицы продукции (т.е. осуществляли все процедуры по сбору и распределению фактических затрат). Согласно принципам метода SC, в процедурах распределения фактических затрат *нет необходимости*. Система управления отклонениями позволяет жестко контролировать расход ресурсов, а ценовая политика увязана с нормативной себестоимостью продуктов. Отказаться от расчета фактических отчетных калькуляций (в рамках ведения нормативного учета затрат), требующих распределения фактических косвенных затрат между видами производимой продукции, предлагали и предлагают многие отечественные специалисты по управленческому учету [10],[57],[92]. Профессором К.М.Гарифуллиным предлагается трансформация *нормативного метода учета затрат* в *нормативный метод управления затратами*, включающий в себя методы учета, планирования, контроля, калькулирования себестоимости продукции, анализа затрат и принятия решений по внутреннему управлению организацией [10]. Взаимосвязь систем планирования и

нормативного учета затрат исследовалась А.Ф.Аксененко [73]. В частности, он предложил переименовать нормативный метод учета в *нормативный метод планирования и учета затрат на производство* (первый этап) с последующей его трансформацией в *нормативный метод планирования и учета производственно-финансовой деятельности* предприятия.

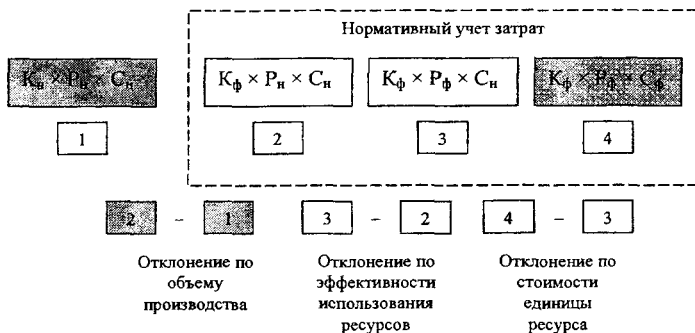
В мировой практике и теории управленческого учета с конца XX века сама концепция метода SC подвергается критике, которая в основном направлена на процедуру измерения и контроля затрат [115],[111],[98]. В частности, подвергается сомнению интеграция метода SC в систему управления качеством. *Постоянное* повышение качественных характеристик приводит к снижению брака, потерь и, следовательно, затрат, изменяет форму взаимоотношений между руководителями и подчиненными, в то время как метод SC создает особую философию управления персоналом путем установления требований к достижению минимальных значений отклонений фактического уровня расхода ресурсов от нормативного. Следовательно, утверждается, что в условиях контроля за качеством продукции или выполнения работ нецелесообразно проводить анализ отклонений по методу SC.

Одним из критических замечаний является то, что стандарты, рассчитываемые в рамках классического метода SC, не отражают изменений, вносимых инженерами в технологические производственные процессы [103, с. 50]. Вместе с тем, использование отечественного опыта внедрения нормативного учета затрат (в частности, применение процедуры корректировки норм после внесения изменений в технологический производственный процесс), по нашему мнению, позволит устранить этот недостаток.

Рассмотрим еще одну из проблем, возникающую при использовании классического метода SC. Она касается анализа отклонений постоянных затрат. Согласно методике данного анализа, в случае если фактический объем производства оказался ниже планового, отклонение *по объему* является неблагоприятным (продукции оказалось недостаточно, чтобы поглотить все постоянные затраты). Вместе с тем, предприятие, имея значительные запасы непроданной продукции, может постепенно переходить на режим их сокращения. При этом целью может быть не только сведение данных запасов к минимуму, но и недопущение их роста в будущем. При этих обстоятельствах объемы выпускаемой продукции будут несколько снижены (с тем, чтобы не создавать запасов). Согласно правилам SC, это приведет к неблагоприятным отклонениям, поскольку удельные постоянные затраты возрастают. Однако с позиции рационального подхода, предусматривающего переход предприятия на режим сокращения затрат, данные отклонения могут интерпретироваться как благоприятные. Так, в случае сокращения запасов предприятие снижает затраты на хранение продукции и выводит из оборота значительные средства. Кроме того, нецелесообразно производить продукцию, которая не находит своего покупателя.

На наш взгляд, мы должны говорить о преобразовании метода SC или использовании его элементов в системе целевого управленческого учета, а не об отказе от его применения. Использование многих элементов этого метода

приносит значительную практическую пользу. Важное значение приобретает использование мирового опыта в части совершенствования метода SC. Для предприятий, производящих один и тот же продукт на разных заводах или в разных цехах, могут быть рекомендованы так называемые *совершенные минимальные стандарты* (самые низкие удельные стандарты из группы продуктов, производимых в разных подразделениях). Эту идею развивает Д.Джонсон [110], предлагая на базе *минимальных* норм времени работы оборудования рассчитывать затраты на продукт и определять *отклонение*, возникающее вследствие потерь из-за использования менее эффективного оборудования. Другими словами, по дебету счета «Основное производство» должны отражаться нормативные затраты (объем производства – фактический), в основе расчета которых лежат минимальные нормы времени работы оборудования. Например, для производства продукта Z (плановый и фактический объемы равны) на оборудовании А требуется по плану 50 часов на весь объем, фактически было использовано 49 часов на весь объем, плановая стоимость одного часа – 10 ден. ед., время производства этого же продукта в том же количестве, но на более современном оборудовании Б составило бы по плану 46 часов на весь объем. Следовательно, при производстве продукта Z на машине А благоприятное отклонение по эффективности составит минус 10 ден. ед. $((49 - 50) \times 10)$, неблагоприятное отклонение в виде потерь вследствие неиспользования машины Б составит плюс 30 ден. ед. $((49 - 46) \times 10)$. Такой подход позволяет руководству принимать решения по замене оборудования в будущем. По нашему мнению, *отклонения* между минимальными нормативными затратами и реальными нормативными затратами могут быть рассчитаны по всем видам *переменных* затрат для предприятий, производящих один и тот же продукт на разных заводах или в разных цехах. Поскольку этот вопрос обойден вниманием, мы предлагаем для расчета отклонений применять усложненный метод цепных подстановок, когда в качестве подстановки используются как *минимальные*, так и *реальные* нормы расхода ресурсов. Классический вариант расчета отклонений представлен на рис. 66 и в табл. 52, рекомендуемый к использованию на практике – на рис. 67. Следовательно, *минимальные* удельные нормативные затраты являются основой для сравнения как с фактическими затратами, так и с реальными нормативными затратами, служат базой для разработки мероприятий по сокращению себестоимости продукции, используются в качестве индикативных показателей для определения эффективности деятельности персонала подразделения и могут применяться в качестве трансфертной цены и оценки запасов для всей группы продуктов, производимых в разных подразделениях.



«К» – объем производства, «Р» – количество ресурсов, приходящихся на единицу объема производства (количество метров ткани на единицу продукта или количество часов на единицу продукта), «С» – стоимость единицы ресурса (стоимость одного метра ткани или стоимость одного часа). Нижний индекс – фактические (ф) или нормативные (н) затраты.

Выделенные цветом затраты и отклонения могут не рассчитываться. Отклонение (2-1) определяется, как правило, не в нормативном учете, а в рамках анализа исполнения бюджетов. Расчет отклонения (4-3) имеет особенность: оно не определяется, если отклонение по цене материалов было уже выявлено на этапе приобретения материалов. Эта особенность относится только к прямым материальным затратам.

Рис. 66. Схема определения отклонений по переменным затратам (прямым материальным затратам, прямым затратам на оплату труда, переменным производственным накладным затратам) в процессе производства

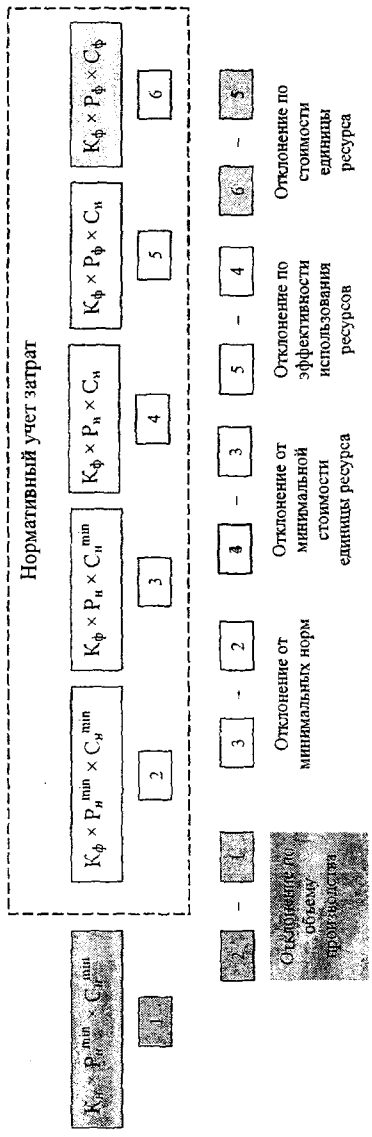
В этом контексте также представляют интерес идеи, выдвинутые Х.У.Харреллом [105]. Он предложил рассматривать приобретение материалов, производство и продажу продукции как единый взаимосвязанный процесс, подлежащий управленческому анализу. В результате, кроме традиционных видов отклонений, таких как отклонение по цене и по количеству, появляются отклонения по запасам материалов и по запасам готовой продукции (см. рис. 68). Несмотря на то, что данные отклонения не показывают текущее состояние запасов, они сигнализируют о направлениях изменения их уровня. В частности, если количество приобретенных материалов оказывается выше, чем количество использованных материалов, то отклонение рассматривается как неблагоприятное. Вместе с тем следует отметить одно обстоятельство: отклонение по запасам готовой продукции оценивается только по материальным затратам, а не на основе полной либо сокращенной себестоимости.

Отчет по материальным затратам на единицу продукции (ОАО «Нижнекамскнефтехим»)

Фактическое количество готовой продукции: 14350 тонн каучука

Плановое количество готовой продукции: 14200 тонн каучука

Вид материала	Плановое количество материала на единицу продукции	Фактическое количество материала на единицу продукции	Затраты		Отклонение по эффективности использования материалов, ден. ед.	Отклонение по цене, ден. ед.	Отклонение в результате замены материала, ден. ед.	Общее отклонение
	Р _н		Р _н × С _н	Затраты фактически на единицу продукции, ден. ед. за тонну				
Алюминия оксид	0,240	0,210	80,0	82,0	-10,0	12,0		2,0
Калия гидрат	5,000	4,900	146,0	138,0	-2,9	-5,1		-8,0
Натр едкий	5,000	4,800	54,0	50,0	-2,2	-1,8		-4,0
Антиоксидант	2,300	2,500	390,0	410,0	33,9	-13,9		20,0
Толуол нефтяной	0,016	0	280,0	0	0,0	0,0	-280,0	-280,0
Кальций хлористый жидкий	0	5,000	0	6,3	0,0	0,0	6,3	6,3
Вода осветленная	17,000	8,740	20,6	10,6	-10,0	0,0		-10,0
Холод этиленовый	0,006	0,005	19,0	16,0	-3,2	0,2		-3,0
Холод аммиачный	0,200	0,189	142,0	136,0	-7,8	1,8		-6,0
Изопрен из изопретана	0,350	0,430	6560,0	7980,0	1499,4	-79,4		1420,0
Изопрен из изобутилена	0,650	0,580	10200,0	9150,0	-1098,5	48,5		-1050,0
Волокно	0,002	0,001	8,20	2,40	-4,1	-1,7		-5,8
Итого	X	X	X	X	394,7	-39,5	-273,7	81,5



«К» – объем производства, «Р» – количество ресурсов, приходящихся на единицу объема производства (количество метров ткани на единицу продукта или количество часов на единицу продукта), «С» – стоимость единицы ресурса (стоимость одного метра ткани или стоимость одного часа). Нижний индекс – фактические (ф) или нормативные (н) затраты, P_n^{\min} – минимальные нормы на производимый продукт (определяются путем сравнения норм на всех заводах или подразделений объединения, где производится данный продукт), C_n^{\min} – минимальная стоимость единицы ресурса (определяется путем сравнения данных на всех заводах или подразделений объединения, где производится данный продукт).

Выделенные цветом затраты и отклонения могут не рассчитываться.

Рис. 67. Схема определения отклонений по переменным затратам (прямым материальным затратам, прямым затратам на оплату труда, переменным производственным накладным затратам) в процессе производства

В результате искажается истинная стоимостная величина этого отклонения. Поэтому мы считаем, что для определения отклонений по запасам продукции необходимо сравнивать *приведенные* затраты (целевые нормативные переменные затраты, приходящиеся на фактический объем произведенной продукции) с нормативными переменными затратами, приходящимися на фактический объем проданной продукции. В условиях, когда предприятия стремятся минимизировать запасы (как запасы материалов, так и запасы готовой продукции), информация о данных отклонениях будет сигналом для руководителей.

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Фактическое количество приобретенных материалов	Фактическое количество приобретенных материалов	Фактическое количество используемых материалов	Нормативное количество материалов к использованию	Расчетное количество материалов к продаже*
X	X	X	X	X
Фактическая цена материалов	Нормативная цена материалов	Нормативная цена материалов	Нормативная цена материалов	Нормативная цена материалов
	Отклонение по цене 1-2	Отклонение по запасам 2-3	Отклонение по количеству 3-4	Отклонение по запасам 4-5

* Нормативное количество материалов, приходящихся на единицу, умножается на количество проданной продукции.

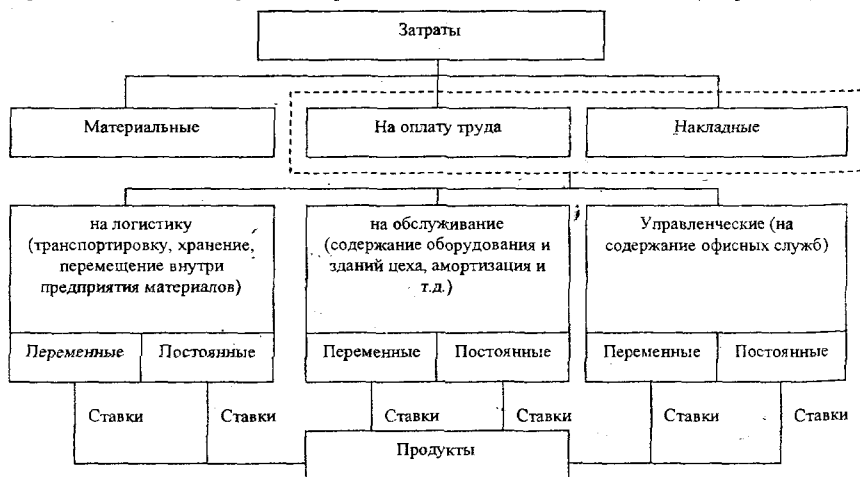
Рис. 68. Новый подход к определению отклонений в системе SC [105]

Представленный материал также позволяет сделать вывод о том, что на практике применяются два варианта определения отклонений по цене материалов. Первый вариант предусматривает расчет, когда на разницу в цене умножается фактическое количество *приобретенных* материалов, второй – фактическое количество *используемых* материалов.

Необходимо улучшить базу для нормирования накладных затрат (примеры рассмотрены ранее). Мы считаем, что важно классифицировать отклонения фактических затрат от нормативных как *отклонения при ограничениях ресурсов* и отклонения при отсутствии *ограничений в использовании ресурсов*. Например, представляют интерес отклонения по эффективности использования времени на тех машинах и оборудовании, загрузка которых по плану должна быть максимальной или которые представляют собой «узкое место» (по времени) в цепочке операций по производству продукта и т.д. Необходимо отказаться от практики определения отклонений фактических затрат от их нормативных значений в конце месяца. Такой подход не дает возможности вносить коррективы в деятельность производственных подразделений. Отчеты по прибылям и убыткам можно составлять в разрезе групп производственных продуктов с отражением всех видов отклонений, определяемых в рамках метода SC.

С.В.Чезам [111] предлагает оценивать деятельность поставщиков материалов, выделяя на основе отклонений заказы, выполнение которых было осуществлено с нарушениями. Рассчитанные методом SC отклонения могут быть показаны в процентном отношении к объему проданной продукции. При этом может быть установлена граница в 5 %, превышение которой потребует особого внимания к возникшей проблеме [110]. На многих отечественных промышленных предприятиях можно рассчитывать еще один малоизвестный вид отклонений [109] – отклонения по затратам на установку, которые не были возмещены, поскольку фактический размер партии продукта был меньше, чем нормативный (оптимальный). Например, стандартная партия производства продукта 1000 ед. На производство данной партии требуется 6 часов подготовительных работ стоимостью 50 ден. ед. за час. На единицу продукта в партии приходится 0,006 часа подготовительных работ. Фактически произведено 600 ед. Поскольку 400 ед. продукции было недопроизведено, то возникает неблагоприятное отклонение в сумме 120 ден. ед., которое скрыто в традиционной системе SC.

Рассмотрим еще один вариант использования нормативного метода – нормативный учет применяется *только* для оценки запасов [112]. При этом он интегрирован в систему *финансового* учета, а формируемая в его рамках информация *не является* базой для принятия управленческих решений. Параллельно с финансовым учетом организована автономная система учета затрат на базе метода учета затрат по видам деятельности ABC (см рис. 69).



Ставки определяются по каждой группе переменных и постоянных затрат.

Рис. 69. Автономный метод ABC (по данным [305])

Необходимо отметить отличия между методами управленческого учета нормативных (метод SC) и нормальных (метод NC) затрат. При использовании

метода NC формирование учетной информации осуществляется на основе *фактических* прямых затрат и *нормативных* накладных затрат, и, в отличие от метода SC, валовые нормативные накладные затраты можно условно разбить на три составляющие, произведение которых и образует эти затраты: нормативная ставка (на один человеко-час, машино-час, рубль затрат на оплату труда основных производственных рабочих и т.д.), фактический объем производства и фактическая удельная база распределения затрат (среднее количество человеко-часов, машино-часы и т.д. на единицу продукта). Это обстоятельство накладывает отпечаток на формирование элементарной схемы метода NC. Поскольку ресурсная составляющая (время работы оборудования, прочие носители затрат) не подлежит нормированию, анализ отклонений фактических накладных затрат от их *нормальных* значений несколько упрощается.

Представляет интерес подход, альтернативный методу NC. Так, некоторые американские предприятия нормируют только материальные затраты [103, с. 51] и при этом *вместо* использования традиционной методики определения отклонений рассчитывают эффективность операций по приобретению и расходу материальных ресурсов, осуществляя контроль за качеством работ и сравнивая фактические и плановые показатели, характеризующие уровень запасов (остатков материалов и НЗП, которые должны стремиться к нулю), а также показатели, отражающие результаты реализации мероприятий по сокращению самих затрат. Следовательно, в данном случае можно говорить о применении только одного *элемента нормативного метода учета затрат* – нормирования прямых материальных затрат. На рис. 70 представлены варианты определения нормативных затрат в рамках применения интегрированных систем целевого управленческого учета.

Метод IT с элементами SC	Прямые материальные затраты	Прямые затраты на оплату труда	Производственные накладные затраты	Непроизводственные накладные затраты
Метод NC	Прямые материальные затраты	Прямые затраты на оплату труда	Производственные накладные затраты	Непроизводственные накладные затраты
Метод SC (нормирование прямых затрат)	Прямые материальные затраты	Прямые затраты на оплату труда	Производственные накладные затраты	Непроизводственные накладные затраты
Метод SC (нормирование производственных затрат)	Прямые материальные затраты	Прямые затраты на оплату труда	Производственные накладные затраты	Непроизводственные накладные затраты
Метод SC (нормирование полных затрат) в рамках ABC	Прямые материальные затраты	Прямые затраты на оплату труда	Производственные накладные затраты	Непроизводственные накладные затраты

 Нормативные затраты  Ненормируемые затраты

Рис. 70. Варианты определения нормативных затрат

Таким образом, методы TC, ABC, TBC, SC могут быть интегрированы друг в друга. Интеграция элементов методов управленческого учета позволит усовершенствовать системы учета, планирования, контроля и анализа затрат и результатов деятельности отечественных предприятий.

Заключение

Многочисленные проблемы российской экономики, с которыми сталкиваются предприятия в процессе своей деятельности, требуют внедрения и дальнейшего совершенствования методологии управленческого учета затрат.

В частности, в данной научной работе рассмотрены варианты использования метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по видам деятельности в комплексе с другими системами и методами управленческого учета. Исследована группа объектов управленческого учета целевых затрат, в которую включены центры учета затрат (центры управленческого учета затрат), центры ответственности, рабочие зоны, потоки, создающие ценность продукта, приведен подробный сравнительный анализ традиционной, процессно-ориентированной и ориентированной на бережливое производство систем управленческого учета затрат.

В монографии проведено исследование информационных связей между учетом и анализом, обеспечивающих преемственность между учетными данными бухгалтерского управленческого и бухгалтерского финансового учета. Рассмотрен сравнительно новый для отечественной теории и практики управленческого учета метод планирования, учета, оптимизации и калькулирования затрат, соотносимых со временем производства продукции (метод ТВС). Разработана и внедрена система счетов финансовой и управленческой бухгалтерий (с использованием группы 30-х счетов) для целей эффективного получения данных для учета, планирования и анализа затрат, и обосновано применение элементов целевого нормативного учета затрат в рамках РМВЗ (рабочих мест возникновения затрат).

В работе даны описание и научное обоснование различных вариантов учета затрат обслуживающих производств в промышленности, предложены новые группировки этих затрат. В частности, представлена схема учета данных затрат в разрезе видов деятельности с выделением обособленных (например, неустраимых) затрат.

Таким образом, исследование теоретических, методологических, методических и организационных вопросов учета, контроля и анализа целевых затрат в рыночных условиях хозяйствования дало возможность разработать направления совершенствования системы управленческого учета затрат.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности / А.Ф.Аксененко. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
2. Бальков В.Ю. Оплата труда в 2001 году как центр затрат в управленческом учете организации / В.Ю.Бальков // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2000. – № 23.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А.Вахрушина. – М.: Финстатин-форм, 2000. – 533 с.
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А.Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2007. – 576 с.
5. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство / Р.Я.Вейцман. – М.: Издание Центр-союза, 1926.
6. Вилькинсон Г.Б. О накладных расходах в промышленности / Г.Б.Вилькинсон // Счетоводство. – 1929. – № 3. – С. 204–208.
7. Вознесенский Е. Калькуляция по нормам / Е.Вознесенский // Счетная мысль. – 1925. – № 11. – С. 370–372.
8. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д.Врублевский. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
9. Гарифуллин К.М. Рыночная концепция нормативного учета / К.М.Гарифуллин // Все для бухгалтера. – 2004. – № 10.
10. Гарифуллин К.М. Управление затратами / К.М.Гарифуллин. – Казань, изд-во Казанск. гос.финансово-экономического института, 2005. – 316 с.
11. Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции / К.М.Гарифуллин. – Казань: Изд-во Казанск. ун-та, 1986. – 234 с.
12. Гер. О.П. О способах распределения общих расходов / О.П.Гер // Счетоводство. – 1924. – № 7–8. – С. 703–705.
13. Герцун А. План счетов МСФО. Режим доступа: http://consulting.ru/econsart_515497734, свободный
14. Гришина О.В. Управленческий учет: затраты по обычным видам деятельности / О.В.Гришина // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 8. – С. 61–65.
15. Демидова О.М. Нормативный учет расходов по обслуживанию производства и управлению / О.М.Демидова. – Л., 1981.
16. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А.Ермакова. – М.: Юрист, 2005. – 297 с.
17. Захарьин В.Р. Группировка данных бухгалтерского учета для переноса остатков при переходе на новый план счетов / В.Р.Захарьин // Консультант бухгалтера. – 2001. – № 12. – С. 6–12.
18. Иванов П.И. О наряде-заказе / П.И.Иванов // Счетоводство. – 1929. – № 10. – С. 967–980.
19. Иванов П.И. Оперативный (цеховой) производственный учет / П.И.Иванов // Счетная мысль. – 1926. – № 1. – С. 13–17, № 4. – С. 161–164, № 5. – С. 208–212, № 7. – С. 317–321.
20. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б.Ивашкевич // «Бухгалтерский учет». – 2000 г. – № 5.
21. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б.Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
22. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет / В.Б.Ивашкевич. – М.: Юрист, 2006. – 618 с.
23. Иорданский А. Учет накладных расходов / А.Иорданский // Счетная мысль. – 1925. – № 11. – С. 300–301.
24. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д.Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
25. Карманав Р.А. Учет и распределение расходов по обслуживанию производства и управлению / Р.А.Карманав. – М., 1968.
26. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П.Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

27. Керимов В.Э. Управленческий учет / В.Э.Керимов. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.
28. Комментарий изменений в плане счетов: основные хозяйственные операции / Под ред. Николаевой С.А. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 240 с.
29. Либерман М. Классификация расходов / М.Либерман // Счетоводство. – 1894. – № 6–7. – С. 107–109.
30. Льюис Д.С. Коммерческая организация фабрик и заводов / Д.С.Льюис // Счетоводство. – 1902. – № 7–8. – С. 92–93.
31. Марков Г.Н. Справочник по управленческому учету / Г.Н.Марков, А.А.Бенин. – СПб.: Альфа, 2001. – 448 с.
32. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е.А.Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С. 44–47.
33. Мишин Ю.А. Управленческий учет / Ю.А.Мишин. – М.: Дело и Сервис, 2002. – 176 с.
34. Мильников С. О калькуляции фабрикатов в ситцепечатном производстве / С.Мильников // Счетоводство. – 1902. – № 11–12. – С. 127–131.
35. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р.Мюллендорф, М.Карренбауэр. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160 с.
36. Павлов П. О распределении расходов в сложных хозяйствах / П.Павлов // Счетная мысль. – 1926. – № 4. – С. 173–175.
37. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф.Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
38. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф.Палий. – М. Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
39. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета / М.З.Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19. – С. 60–62.
40. Погрузов А. Своя цена / А.Погрузов // Счетоводство (журнал коммерческих и финансовых знаний). – СПб. – 1899. – № 20. – С. 262.
41. Попова Л.В. и др. Управленческий учет и анализ. С практическими примерами / Л.В.Попова и др.: Дело и сервис, 2006. – 224 с.
42. Практика управленческого учета: опыт европейских компаний /Аренс Т., Аск У., Барретта А и др.; общ. ред.: Грот Т.-и Лука К.; пер. с англ.: Юрашкевич К. и др. – Мн.: Новое знание, 2004. – 419 с.
43. Развитие малого бизнеса на основе реорганизации крупных предприятий / Под ред. С.В.Хайниш. – М.: Консэко, 1998. – 144 с.
44. Раметов А.Х. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия / А.Х.Раметов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 20.
45. Руссиян. Классификация затрат / Руссиян // Счетоводство. – 1902. – № 1–2. – С. 11–17.
46. Рянский А.С. Адаптация плана счетов бухгалтерского учета для нужд управленческого учета / А.С.Рянский // Главбух. – 2004. – № 4. – С. 76–80.
47. Самборский. О популярной отчетности заводууправлений / Самборский // Счетная мысль. – 1925. – № 2. – С. 50–53.
48. Серобаба Н.Л. Вопросы организации управленческого (производственного) учета и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) в отрасли связи / Н.Л.Серобаба // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – № 9–11.
49. Соколов А.Ю. Подготовительная работа к мероприятиям по сокращению затрат / А.Ю.Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 22. – С. 28–30.
50. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий / А.Ю.Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19. – С. 13–16.
51. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
52. Соколов А.Ю. Учет и распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов / А.Ю.Соколов // Управленческий учет. – 2006. – № 5. – С. 77–87.

53. Соколов А.Ю. Учет целевых нормативных затрат / А.Ю.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 76–79.
54. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х на примере нефтегазодобывающего предприятия / А.Ю.Соколов, З.М.Ганиев // Управленческий учет. – 2007. – № 1. – С. 23–34.
55. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я.В.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50–52.
56. Стерлинг Л. Оперативный учет / Л.Стерлинг // Счетная мысль. – 1926. – № 11. – С. 9–10.
57. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности / В.И.Ткач, М.В.Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992.
58. Управление затратами на предприятии / Под ред. Г.А.Краюхина.– СПб.: Бизнес-пресса, 2003. – 256 с.
59. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности / Д.У.Ураков. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
60. Федоров Е.А. Методология бухгалтерского учета показателей бюджета коиммерческой организации / Е.А.Федоров. – СПб.: Санкт-Петербургская торгово-промышленная палата, 2002. – 60 с.
61. Фридкина И. Новый План счетов и организация управленческого учета затрат / И.Фридкина // Национальная экономическая газета. – 2003, № 77. <http://www.neg.by/2003/10/03/3039.html>
62. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Д.Хан; под ред. и с предисл. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
63. Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат / Л.И.Хоружий // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 60–67.
64. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г.Чумаченко. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
65. Чумаченко Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США / Н.Г.Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
66. Шевченко И.Г. Управленческий учет / И.Г.Шевченко. – М.: Бизнес школа Интел-Синтез, 2001. – 112 с.
67. Шер И.Ф. Принципы и организация фабричной бухгалтерии / И.Ф.Шер // Вопросы анализа, баланса, отчетной калькуляции и фабрично-заводской бухгалтерии. – М.: МАКИЗ, 1925.
68. Ширинский А. О выделении внутренних оборотов / А.Ширинский // Счетоводство. – 1927. – № 7. – С. 635–640.
69. Ширинский А. О популярной отчетности заводууправлений / А.Ширинский // Счетная мысль. – 1925. – № 2. – С. 50–54.
70. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов / Л.З.Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 2001.
71. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р.Энтони, Дж.Рис. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
72. Янковский К.П. Управленческий учет / К.П.Янковский, И.Ф.Мухарь. – СПб: Питер, 2001. – 128 с.

Диссертации и авторефераты

73. Аксененко А.Ф. Проблемы методологии учета затрат и анализа себестоимости продукции в системе управления отраслью: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / А.Ф.Аксененко.– М., 1979.
74. Бородкин А.С. Проблемы учета издержек и экономического эффекта новой техники: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / А.С.Бородкин. – Киев., 1981,
75. Бортник Н.А. Методология и организация учета производственных затрат в автоматизированных промышленных комплексах: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / Н.А.Бортник. – М., 1990,

76. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета: дис. ... докт. эконом. наук / М.А.Вахрушина. – М., 2002.
77. Гильде Э.К. Нормативный учет: моделирование его организации, использования в экономической работе промышленных предприятий: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / Э.К.Гильде. – Л., 1970.
78. Головина Т.А. Учет и анализ на предприятиях мясной и молочной промышленности при переходе на международные стандарты финансовой отчетности: автореф. дис. ... канд. эконом. наук / Т.А.Головина. – Орел, 2004.
79. Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / А.А.Додонов. – М., 1958.
80. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета: дис. ... докт. эконом. наук / Н.А.Ермакова. – Казань, 2005.
81. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / В.Б.Ивашкевич. – М., 1975.
82. Каверина О.Д. Управленческий учет в конкурентной среде: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / О.Д.Каверина. – СПб., 2005.
83. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / Т.П.Карпова. – М., 2004.
84. Кашаев А.Н. Пути совершенствования бухгалтерского учета и экономического анализа в системе управления производственными объединениями: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / А.Н.Кашаев. – М., 1981.
85. Ластовецкий В.Е. Методология и организация учета затрат по факторам производства и центрам ответственности на предприятиях легкой промышленности: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / В.Е.Ластовецкий. – М., 1988.
86. Либерман В.Б. Учетная информация в системе управления промышленным предприятием: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / В.Б.Либерман. – М., 1973.
87. Нестеров В.Н. Учет и анализ в системе управления издержками инновационной деятельности организации: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / В.Н.Нестеров. – Казань, 2002.
88. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в системе управления промышленным предприятием : автореф. дис. ... докт. эконом. наук / П.П.Новиченко. – М., 1975.
89. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство промышленной продукции СССР и США: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / С.С.Сатубалдин. – М., 1980.
90. Смыков А.В. Унификация учета затрат вспомогательных цехов промышленных предприятий: автореф. дис. ... канд. эконом. наук / А.В.Смыков. – М., 1967.
91. Терехова В.А. Теория и практика стандартизации учета затрат на производство на предприятиях машиностроения: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / В.А.Терехова. – М., 1990.
92. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования бухгалтерского учета в Российской Федерации в условиях рыночных отношений: дис. ... докт. эконом. наук / В.И.Ткач. – М., 1992.
93. Трусов А.Д. Проблемы учета затрат и калькуляция себестоимости продукции в комплексных производствах: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / А.Д.Трусов. – М., 1979.
94. Ураков Д. Методология учета себестоимости в условиях полного хозрасчета: автореф. дис. ... докт. эконом. наук / Д.Ураков. – М., 1988.

Иностранная литература

95. Anthony Richard D. Fundamentals of Management Accounting. – Irwin, 1977. – 733 p.
96. Ask, U. & Ax, C. Produktkalkylering i litteratur och praktik: Enbeskrivande och forklarande studie av svensk verkstadsindustri. – Gothenburg: BAS, 1997.

97. *Carvalho J. M., Conde M., Nunes R.* The Historical Evolution of the Portuguese Management Accounting Literature Siena. Italy. September 17–19, 2003. – 25 p.
98. *Cheatham C.B.* Redesigning cost systems: Is standard costing obsolete? / *C.B. Cheatham // Accounting horizons*, 1996, Issue 4. P. 23–31.
99. *Christensen L.* How ABC can add value to decision making / *L. Christensen, D. Sharp // Management accounting*. – 1993. – № 5. P. 38–42.
100. *Clements R.D.* Trane's SOUP accounting / *R.D. Clements, C.W. Spode // Management accounting*. – 1991. – № 6. P. 46–52.
101. *Daniels R.B.* Nature and influence of managerial accounting during the New South movement / *R.B. Daniels, L.M. Plunkett // Accounting Historians Journal*. – 1994. – № 1.
102. *De Beelde I.* Development of a Belgian accounting the first half of the 20th century / *I. De Beelde // Accounting Historians Journal*. – 2003. – № 9.
103. *Green F.B.* Performance measures and JIT / *F.B. Green // Management accounting*. – 1991. – № 2. – P. 50–53.
104. *Green O.L.* Understanding the numbers / *O.L. Green, S.K. Olson, M. Callison // Management accounting*. – 1992. – № 5. – P. 39–44.
105. *Harrell H.W.* Materials variance analysis and JIT: a new approach / *H.W. Harrell // Management accounting*. – 1992. – № 5. – P. 33–36.
106. *Hirsch, Maurice L. Jr.* *Louderback Cost accounting: accumulation, analysis and use / Jr. L. Maurice, G. Joseph.* – Kent Publishing Company, 1986.
107. *Holzer H.P.* Some thoughts on cost accounting development in the United States / *H.P. Holzer, H. Norreklit // Management accounting Research*. – 1991. – № 2.
108. *Johansson C.* The Design and Use of management Accounts in small and medium-sized / *C. Johansson, A. Lars Samuelson* – Companies Stockholm School of Economics. – Stockholm, Sweden. June, 1998. – P. 51.
109. *Johnsen David.* Sopariwala Parvez standart costing is alive and at Parker Drass / *D. Johnsen // Management accounting quarterly*. – 2001. – P. 2–8.
110. *Johnsen D.* Standard costing is alive and well / *D. Johnsen // Management accounting quarterly*. – 2000. – № 4.
111. *Johnson H.T.* Activity-based information: A blueprint for world-class management accounting / *H.T. Johnson // Management accounting*. – 1988. – № 6. – P. 23–30.
112. *Jones L.F.* Product costing at Caterpillar / *L.F. Jones // Management accounting*. – 1991. – № 2. – P. 34–42.
113. *Jonson T.* It's time to stop overselling activity-based concepts / *T. Jonson // Management accounting*. – 1992. – № 9. – P. 26–33.
114. *Jucius Michael J.* Historical development of uniform fccounting / *Michael J. Jucius // The Journal of Business of the University of Chicago*. – Vol. 16, No. 4 (Oct., 1943). – P. 219–229.
115. *Kawada M.* Strategic management accounting – why and how / *M. Kawada, D.F. Jonson // Management accounting*. – 1993. – № 9. – P. 32–38.
116. *Keys David E.* Van Der Merwe Anton German vs. U.S. Cost Management / *David E. Keys // Management accounting quarterly*. – 2001. – P. 15–18.
117. *Lebas M.* Managerial accounting in France: overview of past tradition and current practice / *M. Lebas // European Accounting Review*. – 1994. – № 3. – Vol. 3. – P. 71–87.
118. *Lemarchand Y.* Military origins of the French management accounting model: A return to the mechanisms of accounting change / *Y. Lemarchand // Accounting history*. – 2002. – № 5.
119. *Macias M.* Privatization and management accounting systems change: The case of the 19th century Spanish tobacco monopoly / *M. Macias // Accounting Historians Journal*. – 2002. – № 12
120. *Offenbacher Stephen* Marginal costing as a management accounting tool // *Management accounting quarterly*. – 2004. – № 4.

121. *Prieto-Moreno M.B.* Cost accounting in eighteenth century Spain: The Royal Textile factory of Ezcaray / M.B. Prieto-Moreno, C. Larrinaga-Gonzalez // Accounting history. – 2001. – № 11.
122. *Richardson A.J.* Professional dominance: The relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986 / A.J. Richardson // Accounting Historians Journal. – 2002. – № 12.
123. *Sakurai M.* Past and future of Japanese management accounting / M. Sakurai // Journal of Cost Management (Fall), 1995. – P. 21–30.
124. *Schwarz Emanuel F.* Internal accounting: advanced presentation of the chart of accounts for managerial cost accounting / Emanuel F. Schwarz // Authorhouse, August 2001. – P. 128.
125. *Sharman P.A.* German cost accounting / P.A. Sharman // Strategic finance. – 2003. – № 9. – P. 30–38.
126. *Spraakman G.* Development of management accounting at the Hudson's Bay Company, 1670-1820 / G. Sprakman, A. Wilkie // Accounting history. – 2000. – № 5.
127. Uniform Chart of Accounts (PricewaterhouseCoopers) www.turmob.org.tr/web/english/
128. *Woods M.D.* Economic choices with ABC / M.D. Woods // Management accounting. – 1992. – № 12. – P. 53–57.
129. YuLee Tomas Reginald Explicit cost dynamics: an alternative to activity-based costing // John Wiley Sons. – 2001. – 240 p.

Приложение

Современные методы управленческого учета затрат

Аббревиатура метода	Метод учета затрат
JOC	Метод JOC «job-order costing», или позаказный метод учета затрат
PC	Метод PC process costing, или попроцессный метод учета затрат
AC	Метод AC «absorption costing», или метод учета полных затрат
SC	Метод SC «standard-costing», или нормативный учет затрат (одной из версий метода SC является отечественная система нормативного учета затрат)
NC	Метод NC «normal costing», или метод учета нормальных затрат
-	Метод учета затрат по однородным секциям
DC	Метод DC или «direct-costing», или метод учета прямых затрат
VC	Метод VC «variable costing», или метод учета переменных затрат
ГПК	Метод ГПК «Grenzplankostenrechnung», или метод учета переменных нормативных затрат по функциям
TC	Метод TC «target-costing», или метод учета целевых затрат
ABC	Метод ABC или «Activity based accounting», или метод учета затрат по видам деятельности
TBC	Метод TBC «time-based costing», или метод учет затрат, соотносимых со временем производства продукции
LCC	Метод LCC «life cycle costing», или метод учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта
RCA	Метод RCA «resource consumption accounting», или система учета потребления ресурсов
TA	Метод TA «throughput accounting», или метод учета стоимости генерирования денежных средств
VSC	Метод VSC «value stream costing», или метод учета затрат по потокам, создающим ценности продукта
ECD	Метод ECD «explicit cost dynamics», или метод исследования динамики затрат

Содержание

1. Исторические аспекты и современные тенденции развития системы управленческого учета затрат	5
1.1. Исторические аспекты развития системы управленческого учета затрат в России и за рубежом	5
1.2. Модель управленческого учета целевых затрат	26
2. Отражение затрат на счетах управленческого учета	43
2.1. Счета управленческого учета затрат на производство: современные подходы ...	43
2.2. Эксплицитная и скрытая формы отражения фактических и целевых затрат в системе управленческого учета	72
2.3. Бинарный подход к отражению целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета: концепция бинарных счетов	103
2.4. Инволюционные процессы в системе аналитического учета затрат	120
2.5. Классификация счетов управленческого учета	127
3. Методология управленческого учета целевых затрат с использованием процессно-ориентированного подхода к калькулированию себестоимости продукции	132
3.1. Учет и планирование затрат по рабочим местам их возникновения	132
3.2. Подходы к распределению накладных затрат между агрегированными группами продукции, продаваемыми подразделениям внутри корпорации и на сторону	150
3.3. Методология управленческого учета затрат по видам деятельности и применение альтернативного метода исследования динамики затрат ECD («explicit cost dynamics»)	154
3.4. Учет, планирование, оптимизация и калькулирование затрат, соотносимых со временем производства продукции (метод ТВС) и нормативный метод учета затрат (метод SC)	160
4. Заключение	173
5. Литература	174
6. Приложение	180

Соколов Андрей Юрьевич

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ: ЦЕЛЕВОЙ ПОДХОД

Редактор *Н.А.Холстинина*
Компьютерная верстка *М.В.Улезко*

Подписано в печать 16.10.2007 г.
Бумага офсетная. Печать ризографическая.
Формат 60x84 1/16. Гарнитура «Таймс». Усл.печ.л. 13,38
Уч-изд.л. 15,0 Тираж 1000 экз. Заказ № 72/10

Издательство
Казанского государственного университета

420008, г.Казань, ул.Профессора Нужина, 1/37
тел. 231-53-59, 292-65-60