

ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ СТАНДАРТИЗАЦИИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА

Тарновская Ю.С.

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Уральского института-филиала, Российская академия народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия),
620990, Россия, г. Екатеринбург, ул. 8 марта, д. 66, к. 53, sewerina@mail.ru

УДК 631.162
ББК 65.052.236.33

В данной статье обоснована необходимость стандартизации учетного процесса компании. Даны рекомендации по разработке методики ведения управленческого учета компании в едином унифицированном Стандарте. Предложена методика учета затрат по процессам.

Ключевые слова: управленческий учет, стандарт, унификация, затраты, расходы, себестоимость, калькулирование, директ-костинг.

Tarnovskaya Yu.S.
**SPECIFIC EXPENSES CALCULATION IN CONDITIONS OF ACCOUNTING PROCESS
STANDARDIZATION**

The article substantiates the necessity of the accounting process standardization. Recommendations on the development of management accounting methods to a unified standard are provided. Also, a method of process costing is suggested.

Key words: management accounting, standard, unification, expenses, charges, cost, value, calculation, direct costing.

Внедрение управленческого учета в российскую практику произошло практически одновременно с появлением и ростом компаний, ориентированных на рынок. Под влиянием различных факторов происходит усложнение структуры бизнеса, возникает необходимость в одновременном развитии разных направлений деятельности и формировании большого количества разнообразных подразделений, что требует более детального и грамотного подхода к управлению компанией. Поэтому неотъемлемой задачей руководства на разных уровнях управления становится поиск резервов развития предприятия на всех этапах его функционирования. Данную миссию успешно решает внедрение системы по управленческому учету, которая обеспечивает топ-менеджмент оперативной информацией для принятия тактических и стратегических управленческих решений.

В настоящее время перед многими компаниями возникает необходимость в совершенствовании приемов управленческого учета, которую невозможно воплотить в жизнь без усиления контрольной функции учета и переориентирования существующих учетных моделей в сторону требований менеджмента.

Для одинакового понимания всеми сотрудниками способов достижения поставленных задач, необходимо детально изучить и описать, то есть унифицировать все бизнес-процессы, протекающие в компании, что требует разработки внутреннего Стандарта ведения управленческого учета и формирования управленческой отчетности.

В единый Стандарт, по нашему мнению, могут включаться следующие разделы: определение общих понятий и требований к ведению управленческого учета, организация управленческого учета компании, порядок ведения управленческого учета, порядок операций УУ по закрытию месяца, порядок формирования управленческой отчетности, порядок корректировки и исправления данных УУ [1, с.5].

Основным, и самым важным блоком, входящим в Стандарт, является блок “Порядок ведения управленческого учета”, который состоит из методики ведения управленческого учета: движения товаров и готовой продукции; выручки и дополнительных доходов; производства продукции; операционных затрат; транспортных расходов; прочих доходов и расходов;

денежных средств, финансовых вложений; расчетов и задолженности; внеоборотных активов, МПЗ, капитала, резервов. Описание и ведение управленческого учета именно в таком разрезе связано с необходимостью установления соответствия учетных политик финансового и управленческого учета, с целью обеспечения сопоставимости результатов в бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности [1, с.5].

Но единый унифицированный корпоративный Стандарт не ограничивается одним документом, а может включать в себя комплекс методических, нормативно-справочных и регламентных документов, обеспечивающих единство требований к его ведению на разных уровнях управления [2, с.21].

Отсутствие данного Стандарта может привести к затруднениям в адаптации управленческого учета в рамках действующего бизнеса.

Исходя из предположения большинства российских компаний, что управленческий учет ориентирован прежде всего на учет затрат, необходимо две основные системы (по финансовому и управленческому учету), для сопоставимости и сравнимости в них данных, ориентировать на требования корректного учета и распределения затрат (по элементам затрат, статьям калькуляции, центрам финансовой ответственности, местам возникновения затрат и т.д.). Так как данные

о затратах и себестоимости необходимы не только для формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и для принятия решений о том, какие направления деятельности и продукты являются прибыльными, а какие нет.

Для решения теоретических и организационно-методических вопросов учета затрат на производство продукции и исчисления себестоимости готовых изделий необходимо определиться с понятиями “расходы” и “затраты”. Примем за основу определение, законодательно закрепленное в ПБУ 10/99, где сказано, что *расходы* – это уменьшение экономических выгод предприятия в течение отчетного периода в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению его капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [3, ст.2].

А *затраты* – это принятая к учету стоимостная оценка материальных, финансовых, трудовых и иных ресурсов, потребляемых в ходе осуществления производственной деятельности в рассматриваемом периоде. Первоначальное признание (накопление) затрат текущего периода само по себе не влияет на величину прибыли организации, поскольку понесенные затраты частично могут войти в состав незавершенного производства и/или стоимость готовой продукции.



Рис. 1. Методика разработки блока “Порядок ведения управленческого учета” единого унифицированного Стандарта

Отметим, что все элементы, требуемые для управления затратами и себестоимостью, в отечественной теории и практике работы предприятий разработаны достаточно глубоко. Это касается теории калькулирования себестоимости, экономического анализа, системы внутрифирменного расчета, системы нормативного учета и т.д. Но все же не хватает методологии учета, позволяющей использовать все инструменты управленческого учета и получать необходимую для менеджмента информацию.

Предлагаем методику разработки основного блока “Порядок ведения управленческого учета” единого унифицированного Стандарта ведения управленческого учета и управленческой отчетности с использованием автоматизированных систем, увязанную с финансовым учетом (см. рис. 1).

Учет затрат является информационной основой для управления затратами, что предполагает выбор альтернативного управленческого решения из многих

других, результатом которого будет являться изменение или сохранение уровня затрат. Следовательно, определение метода калькулирования себестоимости и распределения затрат является одним из ключевых факторов точности и аргументированности управленческих решений. И, на самом деле, эффективно управляя затратами, компания может существенно влиять на прибыль.

Совокупность систем, подсистем и методов учета затрат представлена на рис. 2 [4, с.33].

Система методов учета затрат и калькулирования себестоимости имеет четырехуровневую структуру. Прежде всего, это наиболее основополагающие подходы к формированию себестоимости (условно говоря, системы учета затрат по фактической и нормативной себестоимости), то есть первый (базовый) уровень. На втором уровне находятся подсистемы учета затрат, определяющие цель калькулирования себестоимости (для внешней отчетности или для при-



Рис. 2. Структура систем и методов калькулирования по уровням

нения управленческих решений), то есть подсистемы учета полных затрат и маржинальный метод учета затрат. На третьем уровне расположены конкретные методы учета затрат и калькулирования себестоимости, выбор которых определяется спецификой деятельности организации и особенностями производственного процесса (позаказный, поперечный и др.). Детализация этих методов обусловлена имеющимся ассортиментом продукции, а также необходимостью калькулирования себестоимости промежуточных продуктов или отсутствием таковой [3, с.34].

Таким образом, в условиях деятельности конкретной организации выбор систем и методов калькулирования на каждом из уровней предполагает формирование наиболее оптимальной совокупности применяемых систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости, соответствующей специфике деятельности и отвечающей потребностям управленческого персонала компании [3, с.34].

На большинстве российских предприятий система бухгалтерского (финансового) учета остается учетом директивной экономики, исполняя назначение расчета налогооблагаемой базы. Она до сих пор использует затратный метод бухгалтерского (финансового) учета, который предусматривает разделение затрат на прямые и косвенные и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Но как инструмент повышения результативности функционирования экономики предприятия, целесообразнее использовать подсистему учета затрат “Директ-костинг” (исчисление сокращенной себестоимости и определение маржинального дохода), об эффективности применения которой свидетельствует и весь мировой опыт. “Директ-костинг” предусматривает разделение всех затрат на две группы: условно-переменные и условно-постоянные с расчетом сокращенной производственной себестоимости, и списание

условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Определение роли и необходимости использования маржинального подхода в управлении экономической современной предприятия, невозможно без выявления исторических традиций и особенностей, сложившихся в процессе формирования данного метода учета затрат.

Известно, что впервые маржинальный подход начал применяться в западных странах. Но многие ученые отмечают, что до настоящего времени так и не известно, кто все же являлся родоначальником теоретического разграничения затрат согласно данной классификации. Предпосылками применения маржинального подхода послужила ориентация компаний на интенсивный путь развития, взамен исчерпавшему себя – экстенсивному. Но курс на интенсивную модель развития, и потребовал от компаний переориентации в учете затрат на постоянные и переменные, основные и накладные, производственные и периодические, прямые и косвенные.

Так как Россия в большей мере заимствовала методологию учета затрат “Директ-костинг” из зарубежной теории, проведем краткий ретроспективный обзор становления данного метода учета затрат за рубежом и процесса переноса элементов учета затрат в отечественную практику.

Выявление предпосылок возникновения разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства проводилось авторами по следующим историческим эпохам, общепризнанных в мировой науке, в рамках которых в системно-хронологическом порядке обнаруживаются предпосылки создания или анализируются методологии управленческого учета (см. табл. 1).

Анализ отечественной и зарубежной специальной литературы показывает, что предпосылки возникновения идеи разграничения затрат, но пока без четко-

Таблица 1

Выявление предпосылок разграничения затрат на постоянные и переменные по историческим эпохам

Исторические эпохи	Выделение предпосылок и периодов разграничения затрат на постоянные и переменные
Первобытнообщинный мир (ориентировочно 9 тыс. – 6 тыс. лет до н.э.)	Отсутствует
Древний мир (5 тыс. лет до н.э. – 500-е гг. до н.э.)	Отсутствует
Античный мир (500-е гг. до н.э. – 476 г. н.э.)	Отсутствует
Средневековье (476 – 1492)	Отсутствует
Новое время (1492 – 1750)	Отсутствует
Промышленный этап (1750 – 1920)	Период отсутствия теоретического и практического приложения идеи разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства (см. табл. 2)
Современный этап (1920-е гг. по наст. время)	Период разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства (см. табл. 3)

Таблица 2

Период отсутствия теоретического и практического приложения идеи разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства

Период создания (применения)	Автор и название его концептуального труда	Описание научного труда
1781 г.	Т.Е. Клинштейн, книга «Учение об альтернативах в учете», г. Лейпциг	На примере металлургического производства автор показал, как прямые затраты нужно относить на отдельные фазы (переломы): добывающее производство; угольное; переработка шлаков; плавка; кузнечное производство. А накладные расходы, по его мнению, следовало списать прямо на счет результатов за период
1869 г.	Ж. Курсель-Сенель, труд «Теория и практика предпринимательства в земледелии, ремесле и торговле», г. Штутгарт,	Предлагал разделять затраты на «особые» (постоянные, накладные) и «общие» (переменные, основные)
1899 г.	О. Шмаленбах, статья «Бухгалтерия и калькуляция в фабричном деле», опубликованная в газете «Немецкая металлургия»	Автор провел различия между прямыми затратами покупателя и косвенными затратами. Упомянуты такие понятия, как «первичные накладные расходы», «вторичные накладные расходы», «постоянные затраты», «переменные затраты», «прогрессивные затраты» и «дегрессивные затраты». О. Шмаленбах уже тогда считал теоретически правильным относить на конкретных покупателей только первичные накладные расходы, а вторичные — покрывать за счет валовой прибыли.
1902 г.	О. Шмаленбах, работа «Основы учета себестоимости и политика цен»	Обнародована идея организации учета сумм покрытия
1903 г.	Г. Гесс	Появляется необходимость четкого разграничения затрат между постоянными и переменными их частями. Автор писал: «К постоянным затратам я отношу все те статьи, которые предусматривают подготовку предприятия, к общим переменным затратам — все оставшиеся элементы».

го установления группировочных признаков (см. табл. 2), впервые выявляются только в период промышленного этапа, обусловленного делением учета на торговый (бухгалтерский) и промышленный, а также рассмотрение учета как части экономики промышленного производства и инструмента управления.

На современном этапе (1920-е гг. по наст. время), начиная с послевоенного периода, наметилось усложнение организационных структур крупных промышленных предприятий и объединений. Появилась реальная необходимость в децентрализации управления, которая решалась делегированием полномочий в принятии решений между разными уровнями управления. Попытка решения этой задачи обусловила возникновение предпосылок, а впоследствии, и научное обоснование разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства (см. табл. 3).

Но основное свое развитие система «Директ-костинг» получила после второй мировой войны, так как возникла необходимость в более тщательном контроле за производственными затратами, что подтолкнуло к дальнейшим исследованиям в области себестоимости. Особой популярностью стали пользо-

ваться расчеты для нахождения точки критического объема производства. И, как следствие, уже в начале 50-х годов в США многие предприятия приняли решение учитывать только прямые затраты (материалы и заработная плата), к которым стали дополнительно относить переменные накладные расходы.

Однако в российской практике «Директ-костинг» начал развиваться сравнительно недавно, поскольку ученые, оценивая как положительные, так и отрицательные стороны использования данного метода, а также зарубежный опыт применения во всех экономически развитых странах (Германии, Австрии, Великобритании, Франции), до сих пор не пришли к единой точке зрения о целесообразности его использования.

Система учета «Директ-костинг», в целях контроля над уровнем затрат в процессе работы предприятия, требует четкой и подробной их классификации. Поведение затрат зависит от принятых решений в процессе постановки целей компании. Повысить рентабельность как отдельной продукции (товаров, работ, услуг), так и деятельности в целом можно только за счет эффективного управления своими затратами.

Классификация затрат — методический прием, необходимый для планирования, учета затрат и каль-

Таблица 3

Период разграничения затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства

Период создания (применения)	Автор и название его концептуального труда	Описание научного труда
1923 г.	Дж. Кларк	Предложил подразделять валовые издержки производства в зависимости от объема производства, на постоянные и переменные. К постоянным, по его мнению, следовало относить: амортизацию основного капитала; расходы на содержание административного и технического персонала; поддержание оборудования в надлежащем состоянии; содержание бытовой сети; сумму обычной прибыли на задействованный капитал. К переменным – стоимость сырья, материалов, электроэнергии, рабочей силы, эксплуатации оборудования и др., изменяющихся в зависимости от величины объема производства.
Январь 1936 г.	Джонатан Гаррисон, бюллетень Национальной ассоциации промышленного учета	Развивая идеи Дж.Кларка создал учение — «Директ-костинг», согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем «Директ-костинг» стал преобладающим методом учета затрат
30-е годы XX века	Вальтер Раутенштраух, Джон Х. Уильямс, Чарльз М. Кнопфель	В области системы «Директ-костинг» ими были разработаны графики промежуточного бюджета и критического объема производства. С помощью этого графика можно было проследить связь между показателями объема, себестоимости и прибыли
	К. Румель, книга «Единая система учета затрат на основе пропорциональности затрат и производственных величин»	Практическое руководство по использованию учета затрат как информационного инструмента, действующего по принципам «Директ-костинга». Введено понятие «учет затрат по блокам». По мнению автора, если блок постоянных затрат противопоставить блоку пропорциональных затрат и отнести на изделия только пропорциональные затраты, а не эксплуатационные расходы, то такую систему следует называть «учетом затрат по блокам». Сущность идеи состоит в разделении затрат, пропорциональных объему, и затрат, пропорциональных длительности календарного периода. При этом затраты, пропорциональные объему, относятся прямо на носители затрат, в то время как затраты, пропорциональные длительности периода, собираются как нераспределенные в одном блоке.
1953 г.	США, отчет Национальной ассоциации бухгалтеров-калькуляторов с описание системы «Директ-кост»	Фактическое внедрение системы «Директ-костинг». В 1961 году ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

кулирования себестоимости. В теории финансового и управленческого учета выделяется до нескольких десятков различных классификаций затрат, но они не равноценны с точки зрения возможностей управления компанией. По нашему мнению, на практике особую важность представляет группировка расходов по видам деятельности (см. рис. 3), как основа дальнейшего распределения расходов по бизнес-процессам и по аналитическим признакам (см. рис. 4).

Все расходы организации можно подразделить на расходы: по обычным видам деятельности; прочие расходы.

Учет расходов по обычным видам деятельности ведется по местам возникновения с группировкой согласно их экономической однородности по элементам и группировкой определенных видов расходов по ста-

тям затрат с целью определения себестоимости производства и продаж товаров, продукции, работ и услуг.

Расходы группируются по статьям затрат исходя из специфики производства и операций по продажам товаров, продукции, работ и услуг.

В состав расходов по обычным видам деятельности отчетного периода включаются расходы, признанные в предыдущих отчетных периодах как расходы будущих периодов, и относящиеся к отчетному периоду. Расходы будущих периодов, связанные с осуществлением обычных видов деятельности, подлежат списанию по их видам на счета учета затрат и расходов на продажу в порядке, установленном учетной политикой компании.

В состав расходов по обычным видам деятельности отчетного периода включаются также отчисления

в резервы предстоящих расходов в порядке, установленном учетной политикой компании.

В случае если в финансовом учете невозможно либо экономически нецелесообразно обособленно учитывать расходы, связанные с осуществлением прочих видов обычной деятельности, фактическая себестоимость продукции, работ, услуг по таким видам деятельности не определяется. Расходы на осуществление таких прочих видов обычной деятельности учитываются в составе расходов на производство (расходов вспомогательных производств, расходов обслуживающих производств и хозяйств) или расходов на продажу.

Основанием для признания расходов в финансовом учете являются первичные учетные документы.

Согласно действующему ПБУ 10/99, расходы, понесенные организацией в процессе предпринимательской деятельности, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами [5, ст.4].

Для корректного формирования себестоимости также важна группировка расходов по аналитическим признакам (см. табл. 4).

Первичные аналитические группировки необходимы для контроля потребления ресурсов там, где непосредственно происходит производственный процесс или его обслуживание (по центрам финансовой ответственности, местам возникновения затрат, элементам и статьям затрат).

Выделение *мест возникновения затрат* (МВЗ) может осуществляться на основании следующих принципов:

1. МВЗ является структурным подразделением (частью подразделения), производственным объектом или производственным процессом, выделенными в

целях адресного учета затрат и осуществления управленческого воздействия.

Объект, выделенный в качестве МВЗ, выполняет однородные процессы и функции, и производимые им продукты (работы, услуги) продаются на сторону либо потребляются внутри компании.

Формирование перечня МВЗ должно производиться на основании следующих документов: организационно-штатной структуры компании, штатного расписания, производственных схем основного и вспомогательных производств, приказов руководителя и иных документов, определяющих закрепление (взаимосвязь) работников, производственных процессов и подразделений.

4. Детализация выделяемых МВЗ должна осуществляться с учетом возможности представления информации в разрезах, необходимых для контроля затрат и принятия обоснованных управленческих решений:

— детализация на уровне вида деятельности возможна, если вид деятельности относится к обычным видам деятельности. Детализация на уровне вида деятельности не осуществляется, если вид деятельности не относится к обычным видам деятельности, т.е. является прочим, и затраты на его осуществление не существенны для компании и не требуется точного определения себестоимости продукции (работ, услуг) данного вида деятельности.

— детализация на уровне подразделения возможна, если подразделение осуществляет однородную по составу функцию и выпускает однородную продукцию (работы, услуги),

— детализация на уровне производственных объектов необходима, если существует несколько ва-

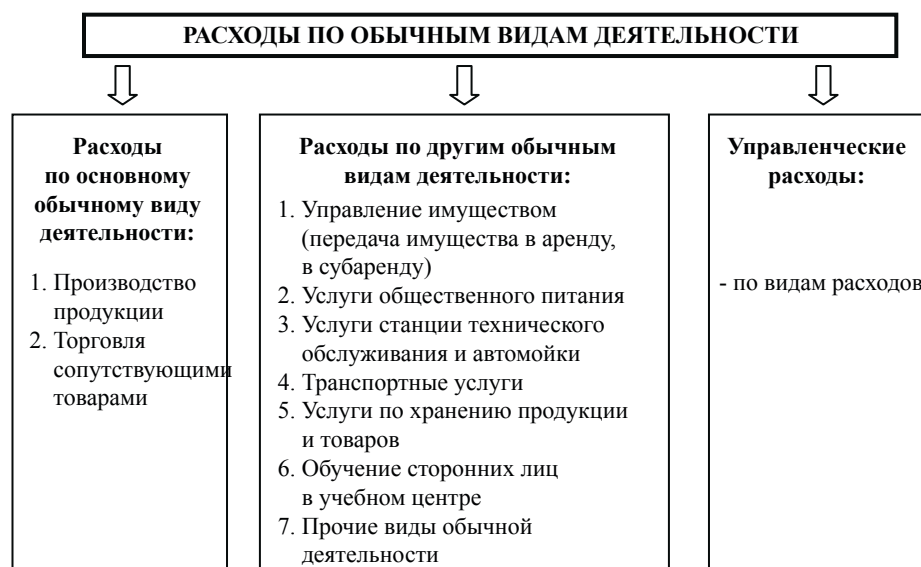


Рис. 3. Группировка расходов по обычным видам деятельности

риантов использования объекта и возникает потребность в информации о прямых (или полных) затратах по данному объекту.

В зависимости от роли МВЗ в осуществляемых компанией видах обычной деятельности, затраты в финансовом и управленческом учете группируются по следующим МВЗ (см. табл. 5).

Группировка *затрат по элементам* может осуществляться на основании следующих принципов:

1. Затраты, группируемые по элементам являются первичными и не содержат затрат, которые возможно разложить на составные части (элементы),
2. Детализация выделяемых элементов осуществляется в соответствии с требованиями законодательства по бухгалтерскому (финансовому) учету, возможностями учетно-информационных систем, а также потребностями компании в планировании затрат материальных, трудовых и прочих ресурсов.

Группировка *затрат по статьям* может осуществляться на основании следующих принципов:

1. Затраты, группируемые по статьям могут содержать как один первичный элемент затрат, так и несколько первичных элементов затрат,
2. Детализация выделяемых статей осуществляется исходя из потребности для контроля затрат, вы-

явления качественных характеристик деятельности и принятия обоснованных управленческих решений,

3. Группировка затрат по статьям производится в течение отчетного периода путем прямого отражения по соответствующим статьям (отдельным статьям) калькуляции, либо в конце отчетного периода путем распределения учтенных затрат по статьям (отдельным статьям) калькуляции.

При распределении затрат в целом на компанию не допускается группировка нескольких статей затрат в одну статью затрат.

Например, в целях калькулирования затраты компании группируются по статьям следующим образом (см. табл. 6):

В состав затрат на продажу продукции и сопутствующих товаров по отдельным статьям включаются виды коммерческих расходов, связанные с продажей продукции и сопутствующих товаров.

Вторичные аналитические группировки представляют собой образование новых группировок на основе первичных, и могут решать более сложные задачи. Например, образование вторичных группировок по объектам калькулирования (видам продукции, товаров, работ, услуг), на основе предварительно сгруппированных затрат по центрам финансовой ответ-

Таблица 4

Аналитические признаки группировки расходов

Группировка расходов	Аналитические признаки
Первичные аналитические группировки	- по центрам финансовой ответственности и их функциям (ЦФО) - по местам возникновения затрат (МВЗ) - по элементам затрат - по статьям затрат
Вторичные аналитические группировки	- по видам товаров, продукции, работ, услуг

Таблица 5

Классификация видов МВЗ

Вид МВЗ	Определение
Производственные МВЗ	МВЗ, по которым формируются затраты на производство продукции, управление имуществом, производство продукции общественного питания, услуги станции технического обслуживания и автомойки
Вспомогательные МВЗ	МВЗ, по которым формируются затраты вспомогательных производств, оказывающих услуги, выполняющих работы и производящих продукцию (работы, услуги) для обеспечения основной деятельности компании, а также для продаж на сторону, в том числе транспортных услуг, услуг по хранению продукции и т.д.
Общехозяйственные МВЗ	МВЗ, по которым формируются затраты общехозяйственного назначения, связанные с управлением компанией в целом
Коммерческие МВЗ	МВЗ, по которым формируются затраты на продажу продукции и сопутствующих товаров
Обслуживающие МВЗ	МВЗ, по которым формируются затраты структурных подразделений, осуществляющих содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы и т.д. и оказание соответствующих услуг другим структурным подразделениям компании, а также для продаж на сторону, в том числе услуг по обучению сторонних лиц в учебном центре

Таблица 6

Группировка по элементам и статьям затрат

Элементы	Статьи
Материальные затраты	Транспортные расходы Расходы на хранение товаров Топливо и ГСМ на собственные нужды Потери товаров и технологические отходы Материальные расходы
Затраты на оплату труда	Расходы на оплату труда
Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды
Амортизация	Амортизация
Прочие затраты	Обучение и повышение квалификации персонала Аренда Услуги по ремонту Охрана окружающей среды Услуги по охране объектов Охрана труда и техника безопасности Коммунальные расходы Услуги по страхованию (кроме персонала) Расходы на содержание автотранспорта Услуги связи Информационно-вычислительные услуги Реклама, PR, маркетинг Оформление прав, разрешений и другой документации Лизинг Комиссионные расходы Экспертиза объектов Командировочные расходы Представительские расходы Информационно-консультационные услуги Аудиторские услуги Объявления в СМИ Юридические услуги Налоги и другие обязательные платежи Иные расходы по основным видам деятельности Подписка Компенсация мобильной связи

ственности, местам возникновения затрат, элементам и статьям затрат.

Вид товаров, продукции, работ, услуг (объект калькулирования) – это вид или однородная группа приобретенных материальных ценностей, произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг, себестоимость производства (продаж) которых необходимо определить.

Группировка *затрат по видам товаров, продукции, работ, услуг* может осуществляться на основании следующих принципов:

1. Детализация затрат по производственным процессам производится в соответствии с принципами аналитического учета затрат по местам их возникновения.

2. По отношению к виду товаров, продукции, работ, услуг все затраты детализируются на прямые, имеющие непосредственное отношение к конкретному виду товаров, продукции, работ, услуг и которые

могут быть прямо на него отнесены; и косвенные, связанные с производством (продажей) нескольких видов товаров, продукции, работ, услуг и которые не могут быть прямо отнесены на каждый отдельный вид товаров, продукции, работ, услуг.

3. Детализация затрат по видам товаров, продукции, работ, услуг осуществляется исходя из потребности для определения плановой и фактической себестоимости производства (продаж) отдельных видов продукции, работ, услуг, анализа рентабельности и прибыльности каждого вида произведенной (проданной) продукции, работ, услуг, формирования цен.

В торговле затраты компании могут группироваться, например, по видам товаров: товары по основной деятельности и сопутствующие товары. Затраты компании в других обычных видах деятельности группируются по видам продукции, работ, услуг.

В состав затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг по другим обычным видам дея-

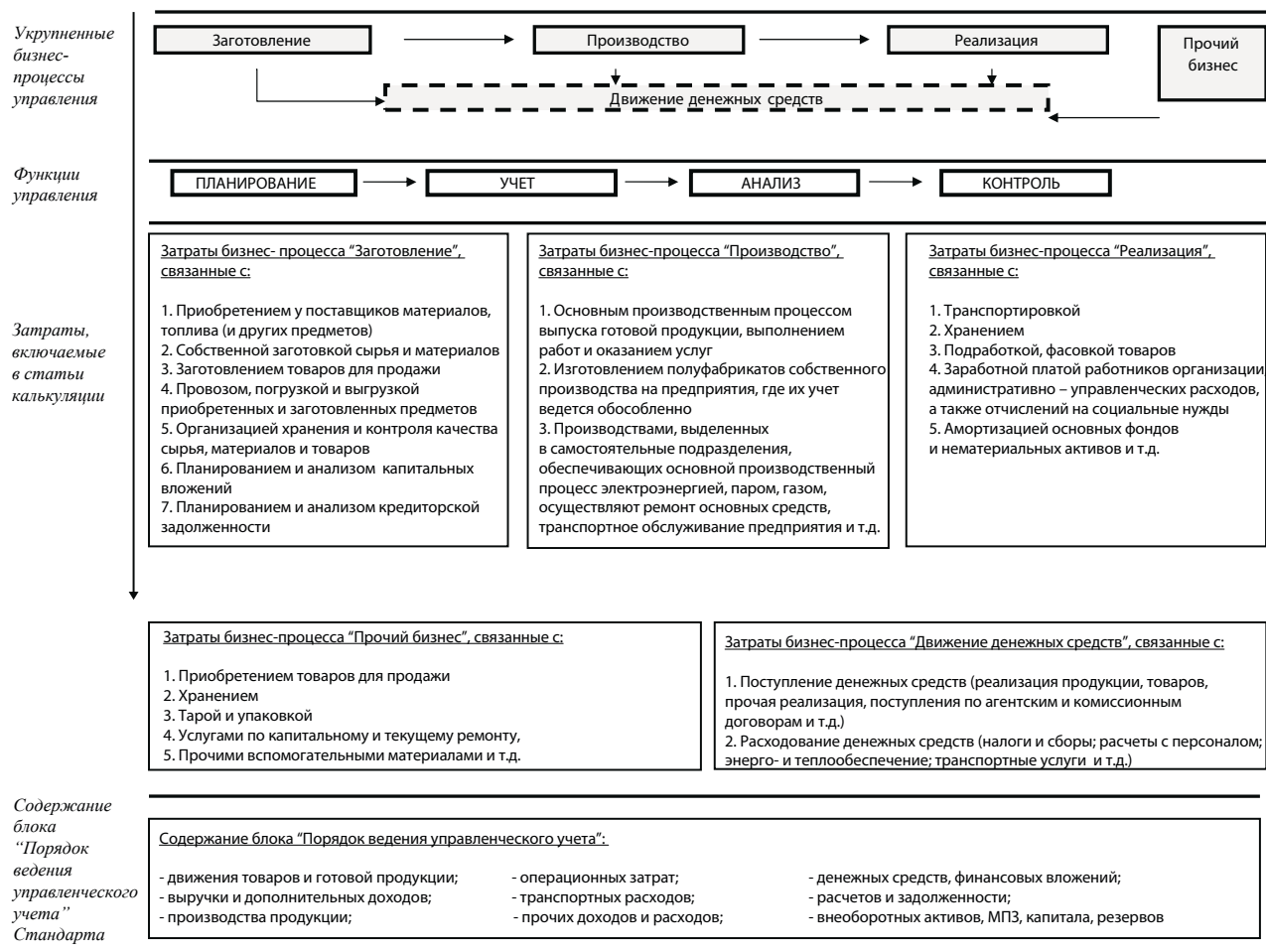


Рис. 4. Методика учета затрат по укрупненным бизнес-процессам компании, с включением их в Стандарт по управленческому учету

тельности по отдельным статьям включаются прямые затраты, связанные с производством и продажей такой продукции, работ, услуг.

Принимая во внимание, что в настоящее время руководство многих компаний ориентировано на процессный подход к управлению компанией, нами была предложена и обоснована необходимость взаимосвязи хозяйственных процессов (заготовление, производство, реализация) классической теории финансового учета (с выделением еще двух процессов, таких как прочий бизнес и движение денежных средств), с бизнес-процессами управления компанией, реализуемых в системе по управленческому учету [2, с.21].

Однако, термины "процесс", и "бизнес-процесс" не равнозначны. Под процессом обычно подразумевается определенная совокупность действий, направленных на достижение поставленной цели на основе преобразования входов в выходы. Тогда как бизнес-процесс – это такой процесс, в результате которого достигается конкретная коммерческая (предпринимательская) цель деятельности компании, а связанное

множество бизнес-процессов направлено на выпуск продукции. Далеко не каждый процесс может называться "бизнес-процесс" [6].

Учет затрат по процессам, а, соответственно, и бизнес-процессам, является одной из главных задач [2] при внедрении процессного подхода к управлению компанией (см. рис. 4).

Каждый процесс, в свою очередь, состоит из таких функций управления как планирование, учет, анализ и контроль. Только при условии выполнения этих функций в комплексе процесс может называться "бизнес-процессом" и достигается в конечном итоге главная цель работы компании – получение экономических выгод [6, с.5].

В основе распределения затрат по бизнес-процессам должен быть соблюден системный подход, в соответствии с которым деятельность компании рассматривается как совокупность взаимосвязанных процессов.

Бизнес-процесс "Заготовление" несет в себе затраты, связанные с приобретением или собственной заго-

товкой сырья и материалов; организацией погрузки, разгрузки, хранения и контролем качества заготовленных материалов, сырья и товаров для перепродажи и т.д.

В бизнес-процессе “Производство” участвуют затраты, связанные непосредственно:

1) с основным производственным процессом выпуска готовой продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

2) с изготовлением полуфабрикатов собственного производства на предприятия, где их учет ведется обособленно;

3) с производствами, выделенных в самостоятельные подразделения, обеспечивающих основной производственный процесс электроэнергией, паром, газом, осуществляют ремонт основных средств, транспортное обслуживание предприятия и т.д.

Бизнес-процесс “Реализация” состоит не только из затрат, связанных с транспортировкой, хранением, подработкой, фасовкой товаров, заработной платой работников организации, административно – управленческих расходов, а также отчислений на социальные нужды, амортизацией основных фондов и нематериальных активов и т.д., но и из доходов, получаемых от реализации товаров, продукции, работ и услуг.

К прочему бизнесу относятся:

1. Сопутствующий бизнес (например, открытие на автозаправочных станциях магазинов и продажа

через них сопутствующих товаров (вода, сигареты, шоколад и пр.), станций технического обслуживания, оказание услуг автомойки и т.д.);

2. Дополнительный бизнес (например, оказание транспортных услуг сторонним организациям, хранение нефтепродуктов сторонних организаций, выручка от сдачи в аренду автозаправочных станций и т.д.).

В бизнес-процесс “Прочий бизнес” включаются доходы и затраты, связанные с организацией и функционированием сопутствующего и дополнительного видов бизнеса. Например, затраты связанные с приобретением и транспортировкой товаров; с хранением, с тарой и упаковкой; с услугами по капитальному и текущему ремонту, с прочими вспомогательными материалами и т.д.

Бизнес-процесс “Движение денежных средств” охватывает и увязывает воедино все бизнес-процессы, протекающие на предприятии. При заготовке денежные средства превращаются в материалы и средства производства. В процессе производства поступившие материалы (предмет труда) с помощью рабочей силы и орудий производства превращаются в готовую продукцию, которая направляется для реализации (продажи). В процессе этих актов готовая продукция становится деньгами, а деньги вновь направляются на заготовку материалов, приобретение средств производства, наем рабочей силы [2, с.21]. В связи с этим,

Таблица 7

Сближение учетных политик по финансовому и управленческому учету

Содержание Стандарта по управленческому учету в части блока “Порядок ведения управленческого учета”	Регламентация учетной политики в целях финансового учета
– движения товаров и готовой продукции	ПБУ 5/01 “Учет материально-производственных запасов” (проект ПБУ 5/2012 “Учет запасов”)
– выручки и дополнительных доходов	ПБУ 9/99 “Доходы организации”
– производства продукции	ПБУ 10/99 “Расходы организации” ПБУ 12/2010 “Информация по сегментам” ПБУ 24/2011 “Учет затрат на освоение природных ресурсов”
– операционных затрат	ПБУ 10/99 “Расходы организации”, ПБУ 2/2008 “Учет договоров строительного подряда”
– транспортных расходов	ПБУ 10/99 “Расходы организации”
– прочих доходов и расходов	ПБУ 9/99 “Доходы организации” ПБУ 10/99 “Расходы организации” ПБУ 21/2008 “Изменение оценочных значений”
– денежных средств, финансовых вложений	ПБУ 23/2011 “Отчет о движении денежных средств” ПБУ 19/02 “Учет финансовых вложений”
– расчетов и задолженности	ПБУ 15/2008 “Учет расходов по займам и кредитам”
– внеоборотных активов, МПЗ, капитала, резервов	ПБУ 5/01 “Учет материально-производственных запасов” ПБУ 6/01 “Учет основных средств” ПБУ 8/2010 “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” ПБУ 10/99 “Расходы организации” ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов” ПБУ 17/02 “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”

считаем, что бизнес-процесс “Движение денежных средств” необходимо начинать с планирования бюджета движения денежных средств (БДДС), а учет, анализ и контроль должен осуществляться с помощью отчета о движении денежных средств (ОДДС). Методика формирования как БДДС, так и ОДДС в системах по финансовому и управленческому учету должна быть идентичной в целях сопоставимости и сравнимости данных. При этом статьи доходов и расходов, имеющие общий признак, могут быть сгруппированы:

1. Поступление денежных средств от реализации продукции, товаров (работ, услуг); поступление от прочей реализации; поступление по агентским и комиссионным договорам; прочие поступления;

2. Расходование денежных средств: налоги и сборы; расчеты с персоналом; энерго- и теплообеспечение; транспортные услуги; охрана и безопасность; издержки обращения (для предприятий торговли) и т.д.

При этом каждая группа статей, как поступлений, так и расходований может быть детализирована для более тщательного контроля в соответствии с требованиями менеджмента. Например, группа статей “Охрана и безопасность” для анализа и контроля может быть детализирована на статьи “услуги вневедомственной охраны”, “услуги пожарных частей”.

Этапы формирования Стандарта (учетной политики компании) по управленческому учету аналогичны этапам формирования учетной политики финансового учета, и регламентируются документами, по содержанию аналогичным документам бухгалтерского (финансового) учета. Сближение учетных политик по финансовому и управленческому учету необходимо для унификации всех бизнес-процессов в части планирования, учета, анализа и контроля (см. табл. 7).

Таким образом, при создании единого Стандарта по управленческому учету и отчетности, необходимо опираться на учетную политику в целях финансового учета, так как ее формирование регулируется общепринятыми стандартами нормативно-законодательной базы РФ, влияющих и на регламентацию управленческого учета. Необходимо так же отметить, что хотя использование стандартов финансового учета для целей управленческого учета и необходимо, но финансовый учет не обеспечивает менеджмент компании информацией, с необходимым уровнем конкретизации, как доходов, так и расходов. Поэтому для целей управленческого учета компания разрабатывает пакет внутрифирменных стандартов ведения учета в той детализации, которая требуется для развития и контроля деятельности бизнеса.

Литература:

1. Зырянова Т.В. Методика разработки и внедрения унифицированного стандарта управленческого учета компании в условиях автоматизации учетного процесса // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 34 (232). С. 2-13.
2. Зырянова Т.В. Моделирование процессного подхода для целей управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 44 (242). С. 15-28.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 27.04.2012) [электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Сигидов Ю.И., Адаменко А.А., Рыбьянцева М.С. Системный подход к классификации методов учета затрат // Управленческий учет. 2009. № 2.
5. Керимов В.Э. Организация управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности // Аудит и финансовый анализ. 2003. № 1.
6. Зырянова Т.В. Методика планирования, анализа и контроля процесса заготовления в системе управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 18 (264). С.2-11.

References:

1. Zyryanova T.V. Methodology of development and implementation of a unified standard of management accounting in conditions of accounting process automation // International accounting. 2012. № 34 (232). P. 2-13.
2. Zyryanova T.V. Simulation of process approach for management accounting purposes // International accounting. 2012. № 44 (242). P. 15-28.
3. Regulation on accounting «Expenses of an enterprise» RA 10/99 . Approved by the Order of the Ministry of Finance of 06.05.1999 N 33n (as amended on 27.04.2012) [e-resource]. Access from ref.-legal system «Consultant Plus».
4. Sigidov Yu.I., Adamenko A.A., Rybyantseva M.S. Systematic approach to the classification of costing methods // Management accounting. 2009. N 2.
5. Kerimov V.E. Organization of management accounts for supply and procurement activities // Audit and financial analysis. 2003. № 1.
6. Zyryanova T.V. Methodology of planning, analysis and control of procurement process in management accounting system // International accounting. 2013. № 18 (264). P. 2-11.