

МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ

© 2008 А.Ю. Соколов*

Ключевые слова: управленческий учет, контроль, затраты, метод, система, концепция, финансовый показатель.

Рассматривается современное направление развития управленческого учета - система учета целевых затрат. Определены целевые затраты в пространственном и временном разрезах. Представлены новые подходы к отражению целевых и фактических затрат на счетах управленческого учета - с использованием скрытых и бинарных счетов. Исследована проблема отражения уровней аналитического учета затрат (в том числе инволюционные процессы в управленческой бухгалтерии). Приведенные рекомендации позволяют не только точнее определить целевую себестоимость продукта, но и рассчитать целевые нефинансовые измерители, планировать работу управленческих, инженерных, обслуживающих и производственных мест возникновения затрат на всех этапах жизненного цикла продукта, осуществлять жесткий контроль затрат на каждом из этих этапов.

Появление современных сложных систем управления субъектами хозяйствования и динамично развивающаяся рыночная среда требуют внедрения и дальнейшего совершенствования методологии управленческого учета, как системы в целом, так и управленческого учета затрат в частности.

По результатам проведенного исследования была разработана интеграционная модель учета, планирования и анализа целевых и фактических затрат (рис. 1). Так, акционеры, с одной стороны, влияют на норму прибыли, корректирующую величину целевых затрат, с другой, заинтересованы в быстром возврате средств, вложенных во внеоборотные активы, что предполагает использование специфических методов начисления амортизации в управленческом учете. Такими специфическими методами могут быть рекомендуемые методы начисления функциональной амортизации МНФА $\pm 50\%$ и МНФА $\pm 1/3$, применяемые по отношению к активной части основных средств. Затраты амортизационных отчислений связаны с объемами деятельности (выраженными через машино-часы). При использовании МНФА $\pm 50\%$, в процессе выполнения половины заданного объема деятельности, ставка устанавливается в размере стандартной, увеличенной на 50%. При выполнении второй половины заданного объема деятельности ставка устанавливается в размере стандартной, уменьшенной на 50%. При исполь-

зовании МНФА $\pm 1/3$, первая $1/3$ часть заданного объема деятельности умножается на стандартную ставку, увеличенную на 33,3%, вторая $1/3$ часть на стандартную ставку, третья $1/3$ часть - на стандартную ставку, уменьшенную на 33,4%.

В результате снижаются затраты, понесенные в периоды простоев машин и оборудования, обеспечивается быстрый возврат вложенных в машины и оборудование денежных средств, устраняется влияние фактора повышения затрат на обслуживание машин и оборудования по мере их эксплуатации, упрощается схема распределения косвенных затрат, вследствие использования элементов ускоренной амортизации решается проблема инфляции.

Акционеры холдингов (групп компаний), в рамках которых осуществляется движение продукции и услуг также заинтересованы и в установлении определенных правил по распределению накладных затрат дочерних предприятий между продукцией, продаваемой материнской компании и на сторону (прочим потребителям). Для решения этих проблем нами сформулировано понятие *поглощаемые целевые корпоративные затраты* (затраты, относимые на группы продукции, продаваемые подразделениям внутри корпорации и на сторону) и предложена методика распределения накладных затрат дочерних предприятий и прочих аффилированных лиц. Одним из

* Соколов Андрей Юрьевич, кандидат экономических наук, доцент Казанского государственного финансово-экономического института.

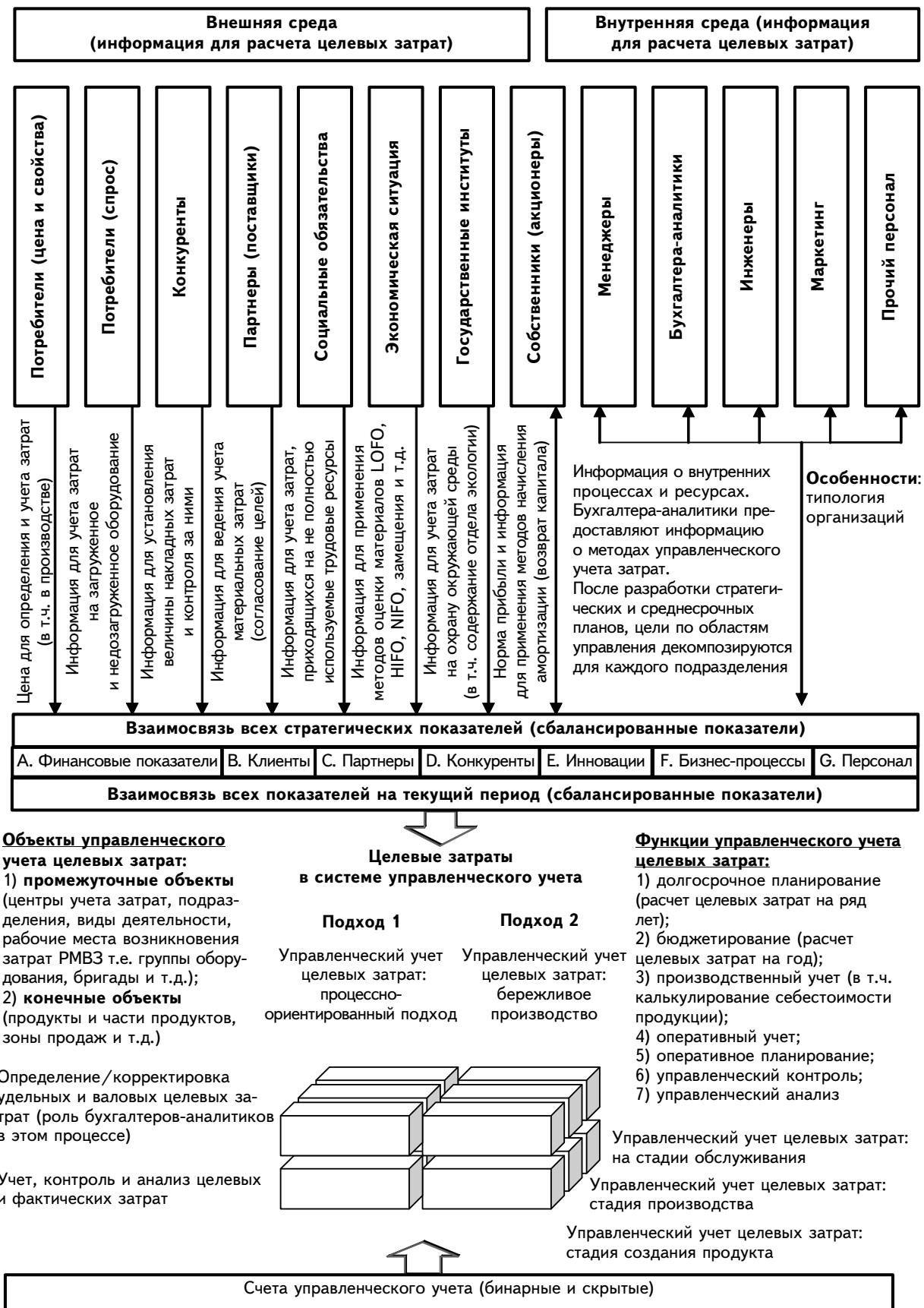


Рис. 1. Модель управленческого учета целевых затрат

рекомендуемых вариантов является искусственное распределение целевых затрат (затрат, в основе определения которых лежат принципы целевого управленческого учета) между группами продуктов, продаваемыми внутри корпорации и реализуемыми на сторону. Одно из основных условий - наличие согласованной сторонами методики разделения затрат. При этом рекомендуется использовать группировку затрат "постоянных затрат на используемые мощности - постоянные затраты на неиспользуемые мощности". В частности, материнская компания может установить правило, согласно которому дочернее предприятие не относит постоянные затраты, приходящиеся на неиспользуемые мощности (это могут быть не только общепроизводственные затраты, но и управленческие) на продукцию или услуги реализуемые материнской компании. Применение данного предлагаемого метода стимулирует дочерние предприятия использовать свои мощности по максимуму.

Другой рекомендуемый вариант предусматривает определение точной себестоимости производимой продукции, подлежащей продаже подразделениям внутри корпорации и на сторону. В этом случае могут применяться интегрированные ставки распределения производственных накладных затрат: ставка на группу оборудования, цеховая, целевая нормативная, на вид деятельности, дифференцированная и т.д.

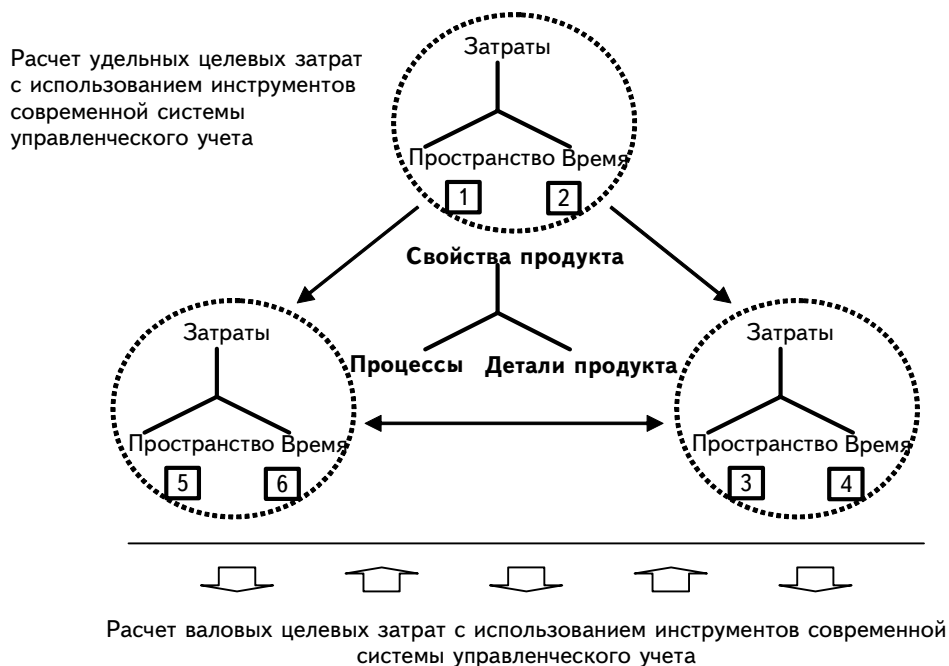
Потребители, партнеры, конкуренты и внутренняя среда также оказывают влияние на величину затрат. В этой связи представляет интерес использование в системе учета, контроля и анализа целевых затрат группировок затрат, отраженных в стандартах и положениях по управленческому учету. Так, целесообразно, применять либо в процессе расчета целевых затрат либо в процессе ведения учета и контроля целевых затрат на производство продукции: прямые и косвенные накладные затраты (п. 25 IMA SMA "Учет косвенных производственных затрат" (1987 - 2006 гг.), дифференцированные затраты, представляющие собой разницу в затратах, обусловленных двумя альтернативными вариантами действий (п. 23 IMA SMA "Распределение затрат обслуживания и управленческих затрат" (1985 - 2006 гг.), краткосрочные и долгосрочные постоянные затраты и т.д.

Вместе с тем, новые подходы к ведению управленческого учета затрат требуют использования новых группировок затрат. Так нами рекомендуется применять группировку "артифициальные затраты". Это искусственно устанавливаемые целевые затраты, величину которых необходимо достичь для получения конкурентного преимущества. Необходимо выделять артифициальные затраты потенциальных партнеров (например, предлагаемые партнерами ставки производственных накладных затрат на обработку продукции), конкурентов (накладные затраты на рубль выручки) и затраты заводов (цехов, РМБЗ) холдинга, выпускающих один и тот же продукт (например, минимальные целевые нормы накладных затрат). Выделение данной группы затрат позволяет определять величины затрат, подлежащих сокращению в тот момент, когда предприятие искусственно устанавливает у себя величину таких затрат (например, накладные затраты на рубль выручки устанавливаются такие же как и у конкурентов).

Важно также определять целевые вариативные затраты под которыми следует понимать стоимость ресурсов, израсходованных на исправление брака (либо на изготовление продукции, которая рассматривается как неисправимый брак с учетом возмещения затрат), увеличенную на величину упущенной выгоды (в результате допущения брака). Эта группировка затрат позволяет определять реальные потери предприятия в случае обнаружения брака или несоответствия заданным требованиям потребителей.

Целевые затраты, т.е. конкурентоспособные затраты, представляющие собой результат согласования целей внутренней и внешней среды необходимо рассматривать в пространственном и временном разрезах. Предлагаемая схема определения целевых затрат в пространственном и временном разрезах представлена на рис. 2.

Расчет удельных целевых затрат тесно связан с валовыми целевыми затратами. Систематизировать деятельность различных центров ответственности организации в части обеспечения согласованности целей позволит использование во взаимосвязи с управленческим учетом целевых затрат элементов сбалансированной системы показателей. Этот инструмент способствует более эффективно-



1	Расчет предварительных удельных целевых затрат с учетом требований потребителей в различных регионах (среда и пространство: места покупок, социальные группы, жизненная позиция и т.д.)
2	Расчет предварительных (эвентуальных) удельных целевых затрат на этапе проектирования и использование регрессного подхода в последующие периоды
3	Определение доли участия подразделений в процессе расчета удельных целевых затрат в разрезе частей продукта (затрат на структуру продукта): конструкторское бюро, отдел главного технолога, отдел управленческого учета, отдел нормирования, отдел главного механика и т.д.
4	Определение удельных целевых затрат в разрезе частей продукта на этапе проектирования продукта и корректировка расчетов на последующих этапах
5	Определение удельных целевых затрат (рассчитанных по процессам и операциям) в разрезе МВЗ, групп оборудования и т.д. (движение продукта)
6	Определение удельных целевых затрат (рассчитанных по процессам и операциям) на этапе проектирования и корректировка расчетов на последующих этапах (апробация производства и серийное производство)

Рис. 2. Целевые затраты в пространственном и временном разрезах

му использованию нефинансовых измерителей в рамках учета целевых затрат.

Рекомендуется расширить состав традиционных групп показателей (“финансы”, “клиенты”, “бизнес-процессы”, “персонал”) для промышленных предприятий (см. рис. 1). Поскольку большинство средних и крупных производственных компаний являются материалоемкими, и часто размещают заказы на производство отдельных частей продукта на стороне, следует выделить перспективу “Партнеры” (поставщики и предприятия на которых размещаются заказы на производство частей продукта или всего продукта). Также рекомендуется выделить перспективу “Конкуренты” и “Инновации” (целевые показатели, способствующие корректировке работы организации для достижения целей

перспектив “Финансовые показатели” и “Клиенты”). Если предприятие стремится к росту прибыли, а не стоимости компании, то целевые показатели каждой перспективы следует как можно более точно увязывать с финансовыми показателями.

Из данных рис. 1 следует, что важной составляющей интеграционной модели учета, планирования и анализа целевых и фактических затрат является система счетов управленческого учета. Нами предлагается осуществлять деление финансового и управленческого учета с использованием системы счетов двумя способами. Первый из них предусматривает разделение по принципу: синтетический учет затрат (система финансового учета) - аналитический учет затрат (система управленческого учета). Другими словами, гра-

ница между финансовым и управленческим учетом в части затрат может быть определена следующим образом: управленческий учет затрат представляет собой систему формирования детальной аналитической информации о целевых и фактических 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 - это сводная информация о фактических затратах, которая находит свое отражение на производственных счетах бухгалтерского учета. Этот подход требует разработки методологии учета целевых и фактических затрат с использованием скрытых аналитических счетов. В условиях применения целевого подхода к ведению управленческого учета затрат нами предлагается гибкая система отражения фактических и целевых затрат на счетах управленческого учета. Группа счетов управленческого и финансового учета представлена на рис. 3.

Второй подход означает использование бинарных счетов. Последовательное (поэтапное) 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, следу-

ет обозначить как бинарные счета. Основной задачей бинарных счетов является разделение бухгалтерского учета на подсистемы, например на финансовую и управленческую бухгалтерии.

При этом количество подсистем неограниченно. Предлагаемая группа счетов для учета затрат в рамках применения бинарного подхода (рис. 4).

Важное значение имеет исследование инволюционных процессов в системе аналитического учета целевых и фактических затрат. Свертывание (инволюция) затрат в системе аналитического учета - это процедура, используемая в рамках управленческой учета, позволяющая показать ранее отраженные на аналитических счетах детальные сведения о движении затрат в более агрегированном виде.

Следовательно, инволюционные затраты - это агрегированные затраты в системе аналитического учета, возникающие либо в результате распределения и перераспределения затрат, либо при переходе информации из системы управленческого учета в финансовый учет. Инволюционными могут быть как фактические так и целевые затраты. Изучение инволюционных процессов, применение бинарных и скрытых счетов расширяет теорию счета управленческого учета (рис. 5). В системе управленческого учета появляются собирательно-распределительные счета как с детально, так и со свертываемой аналитической структурой затрат.

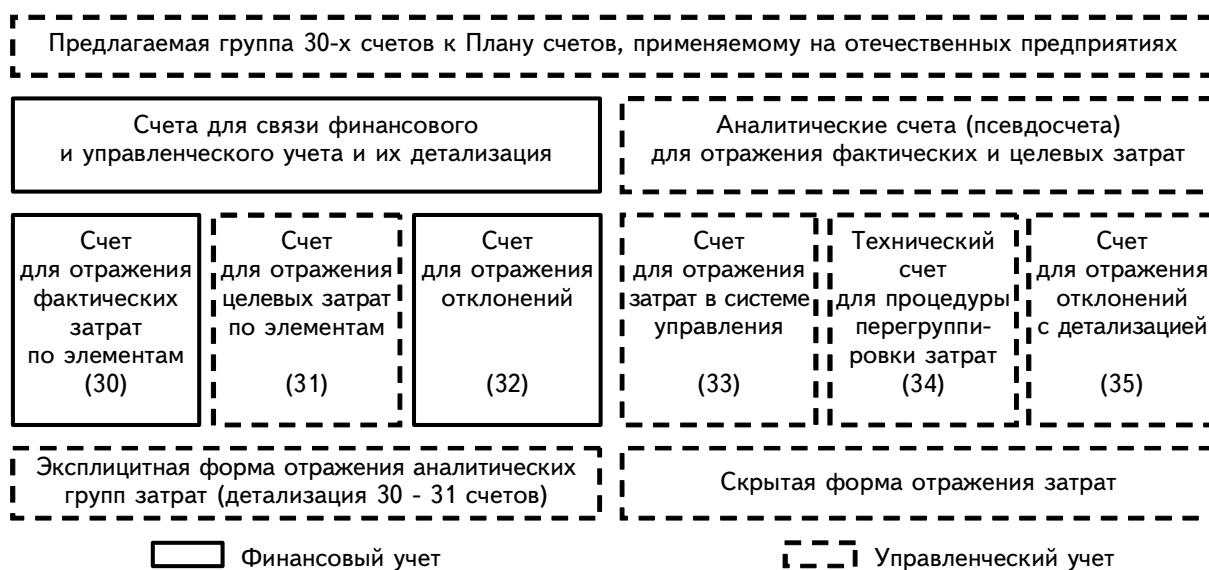


Рис. 3. Группа счетов финансового и управленческого учета (подход 1)

Счета для учета затрат					
Группа 30-х счетов*				Группы М-счетов и В-счетов	
Счет для отражения фактических затрат по элементам (30)	Счет для отражения целевых затрат по элементам (31)	Счет для отражения отклонений (32)	Счет для процедуры перегруппировки затрат** (34)	Счета для отражения затрат в отчетном периоде (М20-М26)	Счета для отражения целевых затрат (В20-В26)

*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 финансового и управленческого учета при списании их в производство, например применяют разные методы оценки материалов, начисления амортизации и т.д., т.е. используют группировку затрат, установленных правилами собственника).

**Счет 34 - используется при необходимости

Рис. 4. Рекомендуемая группа счетов для учета затрат (подход 2)

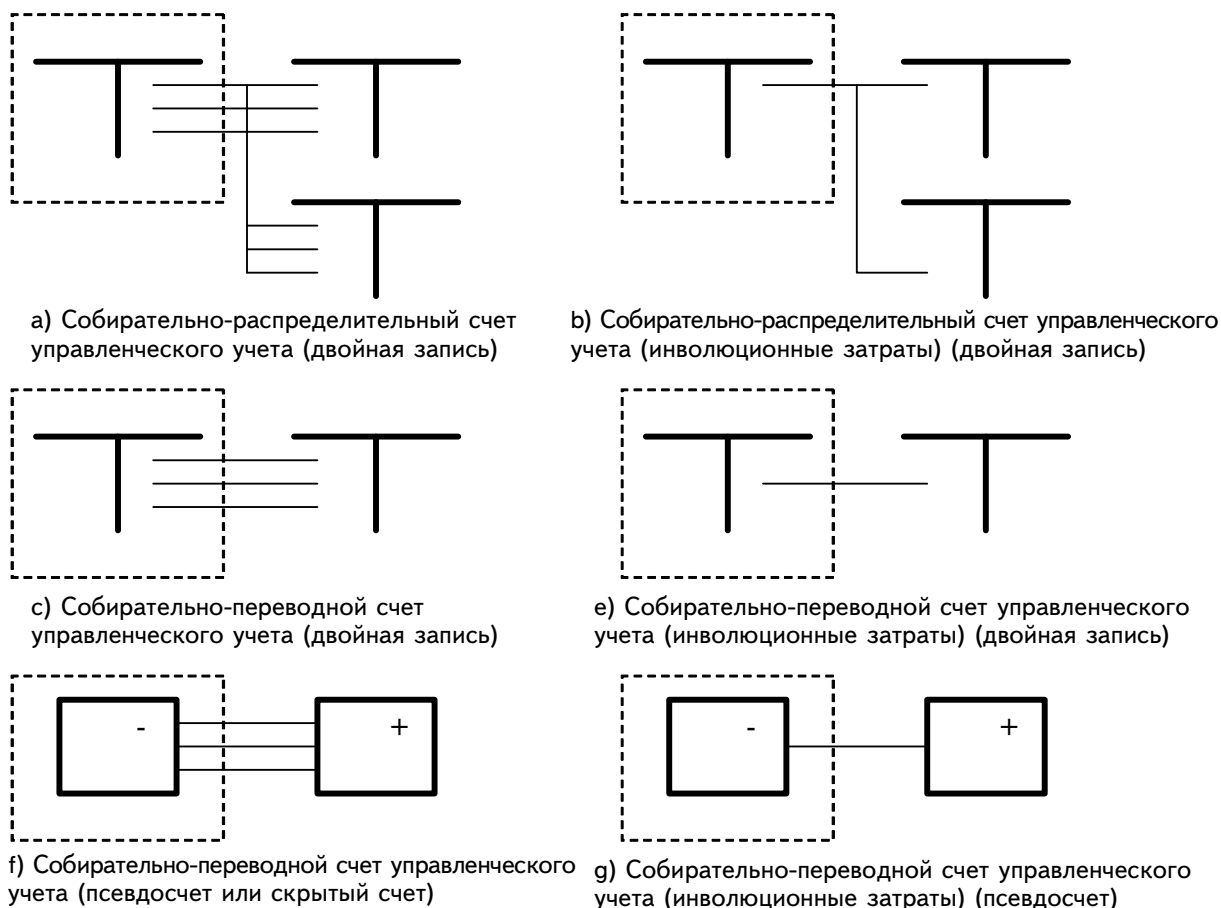


Рис. 5. Счета управленческого учета

Отражению затрат на счетах (рис. 5 а, с, f) помогает методика последовательного дифференцированного учета и распределения целевых и фактических затрат, собранных в поэлементном разрезе. Суть методики заключается в следующем: в системе управлен-

ческого учета (либо при использовании псевдосчетов, либо при применении синтетических М-счетов или В-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.

Рассмотрим расчет распределения затрат по элементам в случае, если распределению подлежат фактические затраты:

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

$$C_{credit} = \frac{C_{balance(i)} + C_{debit}}{q_{balance(i)} + q_{debit}} \times q_{credit}$$

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

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:

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

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

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.

Все рассмотренные подходы позволяют усовершенствовать систему формирования информации о затратах в рамках управленческого учета.

¹ *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет. М., 2003. 618 с.

² *Алборов Р.А.* Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М., 2005. 224 с.

³ *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет. М., 2007. 576 с.