

## СИСТЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИИ: «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И «СТАНДАРТ-КОСТ»

Куневич В.Е.

*БНТУ, Минск, Беларусь, [v\\_kunevich@mail.ru](mailto:kunevich@mail.ru)*

Коммерческая организация – это сложная, динамичная, производственная, социально-экономическая, техническая и организационная система, открытая воздействию внешней среды. В производственном процессе организации объединяются различные вещественные элементы и людские ресурсы, между которыми устанавливается множество связей. Организация является многоэлементным образованием и делится, в зависимости от применяемого основания (признака) деления, на различные множества элементов (подсистемы).

Эффективное функционирование предприятия зависит, в том числе, и от эффективности учёта и управления затратами предприятия. Система управленческого учета должна быть комплексной информационной системой, которая снабжает объективными, необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей информацией. Наибольшую известность в нашей стране получили системы калькулирования себестоимости и учета затрат «Директ-костинг» и «Стандарт-кост».

Директ-костинг - это система управленческого учета, основанная на делении расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. Определим присущие ей положительные и отрицательные моменты.

Основные достоинства:

- простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат.

- возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий.

- в отчете о финансовых результатах видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции;

- возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных изделий;

- система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка.

- информация, получаемая в системе директ-костинг, позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема.

В то же время, организация управленческого учета по системе директ-костинг связана с рядом проблем:

- сложности разделения расходов на постоянные и переменные;

- не показывается полная себестоимость продукции;

- значительное искажение общей суммы прибыли за текущий период, поскольку остатки незавершенного производства и готовой продукции оцениваются в разрезе лишь переменных производственных расходов;

- несоответствие размера действительной себестоимости выпущенной продукции с показателем "сокращенной" себестоимости, исчисленной по статьям переменных затрат, что резко снижает достоверность учета;

- несовпадение результатов финансового учета (и финансовых отчетов) с результатами управленческого учета.

Традиционный для отечественного бухгалтерского учета подход предполагал составление точных калькуляций. А при системе директ-костинг не определяются полные затраты на изготовление продукции. Однако следует иметь в виду, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. С этой точки зрения самой точной является калькуляция по переменным (прямым) расходам, которая получается при калькулировании по системе директ-костинг. В этом случае в калькуляцию включаются расходы, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия следует считать не полноту включения затрат в себестоимость, а способ отнесения на то или иное изделие.

Учёт издержек по системе «Стандарт-кост» позволяет нивелировать некоторые недостатки, присущие системе «Директ-костинг».

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить «единственный наилучший путь» использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе «Стандарт-кост» встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В то время сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску «исторической», т.е. фактической себестоимости. Г. Эмерсон же предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть - значить предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала.

Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может через учет получить информацию о состоянии производительности. Производительность, по мнению Г. Эмерсона, характеризует вес смысла работы предприятия, ибо работать напряженно - значить прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно - значить прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением « $Z_{ф}/Z_{с}$ », т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение  $Z_{с} < Z_{ф}$ , или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ( $Z_{ф} - Z_{с}$ ), там выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта - все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);

- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Система учета «Стандарт-кост» может быть представлена при помощи следующей схемы:

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п.1 - п.2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п.3 - п.4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основной оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Наиболее часто встречающиеся претензии к системе «Стандарт-кост»:

- часто отклонения слишком агрегированы, не связаны с технологическими участками, отдельными заказами или партиями продукции;
- много внимания фокусируется на стоимости и производительности труда;
- в случае короткого жизненного цикла товаров, стандарты применимы лишь к небольшому отрезку времени;
- много внимания сосредоточено на минимизации издержек, а не на повышении качества продукции или на выполнении заявок клиентов;
- охватывает далеко не все аспекты повышения эффективности производства.

Преимущества «Стандарт-кост» заключаются в том, что этот подход:

- обеспечивает твердую основу для выявления существенных отклонений при сопоставлении затрат;
- гарантирует повышение производительности труда и, как следствие, стимулирует деятельность рабочих через систему материальных стимулов;
- мотивирует служащих придерживаться стандартов;
- обеспечивает более стабильную себестоимость продукции.

Источниками экономии в «Стандарт-кост» являются:

- выявление устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль предприятия;
- предоставление менеджерам точных и своевременных данных о себестоимости продукции для планирования продаж и ценообразования;
- стимулирование работы всего коллектива к достижению поставленных целей;
- персонализация ответственности за затраты.

Внедрение системы управления затратами «Стандарт-кост» позволяет успешно решить задачу достижения целевой, предварительно рассчитанной, себестоимости продукции. Кроме того, решаются проблемы текущего контроля затрат в процессе производства, выявляются причины отклонений от поставленных целей, осваиваются новые резервы экономии.

Таким образом, использование элементов систем директ-костинг и стандарт-кост может быть полезно для организаций с точки зрения повышения эффективности управления затратами и, в конечном итоге, прибылью.

Источники:

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / В.И Стражев, Л.Л. Богдановская, О.Ф. Мигун и др. – Минск: Вышэйшая школа, 2005. – 480 с.
2. Аносов, В.А. Проблема экономии затрат и пути ее решения / В.А. Аносов // Консультант– N 22– 2009. – 184 с.
3. Головачев, А.С. Экономика предприятия. В 2 ч.Ч.2: учеб. пособие / А.С.Головачев. – Минск: Вышэйшая школа, 2008. – 464с.
4. Ильин, А.И. Экономика предприятия: учеб. пособие / под общей редакцией А.И. Ильина, В.П. Волкова. – Москва: ООО Новое Знание, 2007. – 426 с.
5. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / В.Э. Керимов. — Москва: Издательско–торговая корпорация «Дашков и К°», 2008. – 423 с.
6. Ладутько, Е.Н. Цели, объекты, организация учета и анализа затрат // Е.Н. Ладутько. Консультант – № 22 – 2008. – 166 с.
7. Мюллендорф, Р. Производственный учет / Мюллендорф, Р., М. Каренбауэр. М.: ФБК–Пресс, 2009. – 214 с.
8. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – Москва: ИНФРА–М, 2008. – 275 с.
9. Стражев, В.И. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник для вузов по спец. “Бух. учет, анализ и аудит”/ В.И. Стражев, Л.А. Богдановская, О.Ф. Мигун. – Минск : Вышэйшая школа, 2008 . – 408с.
10. Экономика предприятия: учеб. пособие / под редакцией д.э.н. профессора Нехоросевой Л.Н. – Минск: БГЭУ, 2008. –719 с.

### **СИСТЕМЫ УЧЁТА ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИИ: «ДИРЕКТ-КОСТИНГ» И «СТАНДАРТ-КОСТ»**

Рассмотрены 2 системы учёта затрат в организации - «Директ-костинг»и «Стандарт-кост». Выделены положительные и отрицательные стороны использования данных систем. Проведён анализ их содержания. Сделан вывод об эффективности использования элементов данных систем для учёта в организации.