

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

БАЙДАК И.Б., ЦАРЕНКОВ П.Н.

УЧЕТ СУММ ПОКРЫТИЯ ИЛИ ДИРЕКТ-КОСТИНГ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

Система учета затрат в условиях рыночных отношений - это центральное место во всей системе управления предприятием. Это обусловлено тем, что именно здесь собирается информация о фактических издержках. Таким образом, информационная система о затратах на производство представляет собой основу для подсчета фактической прибыли, расчета себестоимости и финансовых результатов. Методика подсчета производственного результата (прибыли от реализации продукции, работ, услуг) во многом определяется методикой учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.

В учетной практике промышленных предприятий РБ наиболее распространен метод учета затрат и калькулирования полной себестоимости (т.е. включение всех расходов косвенного характера, собираемых на счетах 25, 26 в производственную себестоимость готовой продукции и отражение информации о валовых затратах за отчетный месяц в разделе I журнала-ордера N10), который применяется практически безальтернативно на протяжении всей истории развития отечественного учета и который на Западе интенсивно, начиная с 50-х годов, заменяется или дополняется другим вариантом.

В соответствии с пунктом 2 Четвертой Директивы ЕЭС "О годовой отчетности компаний определенного типа" от 25 июля 1978г. "себестоимость должна определяться путем прибавления к покупной цене сырья и предметов потребления стоимости затрат, непосредственно относящихся к данной продукции". Поэтому согласно указанному выше нормативному документу компании на едином экономическом пространстве ЕС применяют метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, основанный на исчислении переменной себестоимости (т.е. собираемые на счете 26 общехозяйственные расходы, не списываются на счет 20 с одновременным их распределением между объектами калькулирования, а относятся непосредственно общей суммой на себестоимость реализованной продукции в дебет счета 46 и тогда в разделе I журнала-ордера N10 формируется информация о переменной или неполной производственной себестоимости).

На наш взгляд, научную дискуссию о немедленной принудительной унификации и ломке сложившейся учетной традиции вести не целесообразно. Необходимо сохранять существующую специфику, но при этом постепенно дополнять концепцию учета полных затрат учетно-аналитической информацией о суммах покрытия (т.е. разницей между выручкой от реализации продукции и переменными затратами, относимыми прямо на счет 20). Такой подход будет соответствовать стратегической задаче - прийти к методологическому единству бухгалтерского учета и связанных с ним международных стандартов.

Основные идеи директ-костинга или учета сумм покрытия (т.е. предусмотренная нашим планом счетов и методическими рекомендациями по применению журнально-ордерной формы учета учетная политика, основанная на

исчислении переменной себестоимости, при которой общехозяйственные расходы списываются в дебет счета 46 общей суммой и соответственно в учете результатов в разрезе калькулируемых объектов выявляется не прибыль как при организации учета полной себестоимости, а сумма покрытия) были изложены в статье американского исследователя И.Н. Гарриса, опубликованной в январе 1936г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Фактическое внедрение директ-костинга относится в США к 1953г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров опубликовала описание этого метода. В Великобритании данный метод получил название "маржиналь-кост", а во Франции - "маржинальная бухгалтерия".

Обилие американской литературы по экономическим вопросам - положительное явление, однако на наш взгляд, необходимо сконцентрировать внимание науки на опыте европейских стран (Германия, Австрия), поскольку исторически сложилось так, что немецкий учет, в частности его организация, имеет много общего с отечественным учетом.

Ввиду этого, по нашему мнению, нельзя говорить об производственном учете, управленческом учете или контроллинге безотносительно какой-либо национальной учетной системы, так как одним и тем же термином в разных странах могут обозначаться различные явления.

В теории и практике управления немецкими предприятиями отсутствует понятие управленческого учета. Бухгалтерский учет четко подразделяется на "производственный" (Betriebsabrechnung) и "финансовый" (Finanzabrechnung) и поэтому был заимствован термин controlling из английского языка. Таким образом, контроллингом обозначили качественно новое явление в теории и практике управления предприятием.

Современное понимание контроллинга предполагает информационное обеспечение руководителя предприятия, деятельность которого сориентирована на оптимизацию конечного финансового результата, дополненную новой целевой концепцией долгосрочной жизнеспособности предприятия.

Следует отметить, что организация службы контроллинга на промышленных предприятиях РБ не представляется возможной без использования системы учета сумм покрытия (Deckungsbeitragsrechnung) или "директ-костинга".

Оксфордские экономисты (Англия) считают необходимым использование учетной политики на базе учета сумм покрытия, поскольку определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции более важно для принятия управленческих решений, чем определение данных о постоянных затратах, на величину которых руководитель предприятия не оказывает оперативного влияния. Концепция учета полных затрат применяется на большинстве промышленных предприятий РБ. Недостатком ее

является то, что постоянные затраты по производству и реализации продукции включаются в себестоимость на основании спорных баз распределения (т.е. распределение косвенных расходов, собираемых на счетах 25, 26 пропорционально основной заработной плате производственных рабочих), что значительно усложняет работу производственной бухгалтерии и делает ее дорогостоящей (т.е. увеличение административных расходов, учитываемых на счете 26). Таким образом, контроллер ориентируется прежде всего на подготовку управленческого решения на базе данных о переменных затратах. Учет сумм покрытия связывает производственные затраты (т.е. расходы, которые относятся непосредственно на счет 20) с выручкой от реализации.

Метод учета сумм покрытия ("директ-костинг") имеет 2 типа организации этого учета:

1) I тип организации - по Плату/Кильгеру или простой директ-костинг. Данный вариант основан на использовании в учете данных только о переменных затратах (т.е. только в пределах прямых затрат в форме предельных, относимых на счет 20). Затраты группируются по элементам на постоянные (т.е. учитываемые на собирательно-распределительных счетах 23, 25, 26, 29) и переменные (т.е. учитываемые непосредственно на счете 20). Поэтому себестоимость произведенной и реализованной продукции исчисляется только на базе распределения переменных затрат. Затем производится сравнение полученной таким образом переменной себестоимости с ценой реализации в целях определения разницы, называемой суммой покрытия (маржа с переменных затрат). На заключительном этапе производится возмещение постоянных затрат за счет различных сумм покрытия (марж) с переменной себестоимости для определения результата деятельности и рентабельности промышленного предприятия.

2) II тип организации - по Паулю Рибелю или развитой директ-костинг. Данный вариант основан на включении в себестоимость переменных (прямые затраты в форме производственных) и прямых постоянных затрат по производству и реализации продукции (т.е. части затрат на содержание предприятия в готовности к эксплуатации).

Таким образом, в процессе дополнения отечественной концепции учета полных затрат учетно-аналитической информацией о суммах покрытия перед службой контроллинга возникает проблема выбора I или II типа его организации. Этот выбор зависит от следующих факторов:

- использует ли предприятие позаказный метод учета затрат;
- является предприятие промышленным или оказывает услуги.

Следует отметить, что в настоящее время около 52% предприятий пищевой промышленности ФРГ используют учетную политику, основанную на исчислении переменной себестоимости. В этой связи целесообразной представляется возможность сравнения методики учета результатов, поскольку они во многом обусловлены методикой учета затрат (см. Рис.1).

Таким образом, суммы покрытия на базе предельных затрат (I тип организации предлагаемой концепции) меньше, чем на базе производственных затрат (II тип организации).

Следует отметить, что метод затрат на реализованную продукцию (der Umsatzkostenverfahren) и метод совокупных затрат (der Gesamtkostenverfahren) представляют собой используемые в немецкой практике методы учета и расчета результатов. Метод затрат на реализованную продукцию используют при раздельной системе организации финансового и производственного учета. Метод общих затрат отличается тем, что при его применении для расчета результатов во внимание должно приниматься изменение запасов готовой продукции и полуфабрикатов на складе в интегрированной системе организации бухгалтерии предприятия.

Концепция учета сумм покрытия в системе контроллинга более последовательна с точки зрения цели покрытия всех полных затрат предприятий, чем метод учета полных затрат, который не позволяет определить точку покрытия и плановые суммы покрытия, нижние пределы цен и прогнозирование процессов адаптации к условиям рынка. Например, учетно-аналитический показатель степени покрытия (сумма покрытия, выраженная в процентах) позволяет:

- a) организовать учет сумм покрытия по покупателям, что даст информацию о том, продолжать обслуживать этих клиентов (фактическая степень покрытия больше плановой) или прекращать.
- b) учитывать суммы покрытия по покупателям и применять метод начисления комиссионных вознаграждений от суммы покрытия для сотрудников отдела сбыта предприятия. Это позволит управлять процессом продаж в рамках учета и планирования результата.
- c) упростить составление отчетной калькуляции на базе анализа плановых и фактических сумм покрытия посредством сравнения плановых и фактических степеней покрытия; проводить исследования причин, повлекших снижение маржинальных сумм покрытия.

Ориентация производственной бухгалтерии на промышленных предприятиях РБ на учет сумм покрытия по

ТАБЛ.1 КОНТРОЛЛИНГ УПРАВЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТАМИ НА ОСНОВЕ УЧЕТА СУММ ПОКРЫТИЯ (I ИЛИ II ТИП ОРГАНИЗАЦИИ) ПО КЛИЕНТАМ.

Наименование пива	Структура выруч- ки по покупателям		Себестоимость		Величина суммы покры- тия I		Прямые накла- дные расходы		Величина сум- мы покрытия II	
	А	Б	А	Б	А	Б	А	Б	А	Б
«Немпага»	2100	5250	806	2000	1300	3250				
«Граф Чапский»	2750	2850	2500	1500	2250	1350				
«Леккерт»	9000	9000	6000	6000	3000	3000				
Итого:	15850	17100	9300	9500	6550	7600	2641	3951	3909	3649
факт. степень покрытия (%)					41,32	44,44			24,66	21,34
план. степень покрытия(%)					42,0				25,0	

РИС.1 СРАВНЕНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ГЕРМАНИИ

УЧЕТ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ	УЧЕТ ЧАСТИЧНЫХ ЗАТРАТ	
	I тип организации (простой директ-костинг)	II тип организации (развитой директ-костинг)
Выбор базы распределения: Прямые затраты Накладные расходы	Выбор взаимодействующих величин: Предельные затраты Постоянные затраты	Выбор взаимодействующих иерархических уровней: Производственные затраты
Общие затраты не разделяются, принцип «перекладывания» затрат и принцип средних затрат	Общие затраты разделяются в соответствии с принципом причинности (обусловленности)	Вместо разделения затрат их отнесение в соответствии с принципом идентичности (сходности)
Метод общих затрат	Метод затрат на реализованную продукцию	Метод затрат на реализованную продукцию
Выручка - полные затраты (по видам расходов)	Выручка - предельная себестоимость (по объектам калькулирования)	Выручка производственные затраты (по объектам калькулирования)
- Прямые затраты (материал, зарплата, особые на производство и сбыт)	- Прямые затраты - Предельные накладные расходы	Прямые затраты - Условные накладные расходы (относимые прямо)
- Накладные расходы (по местам возникновения затрат)	= величина суммы покрытия (после вычитания предельных затрат)	= величина суммы покрытия I (после вычитания производственных затрат) - затраты I на содержание предприятия
	блок постоянных затрат или части блока постоянных затрат	= величина суммы покрытия II - затраты II на содержание предприятия
= ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ РЕЗУЛЬТАТ + ИЗМЕНЕНИЯ ЗАПАСОВ - (на базе затрат на изготовление)	= ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ РЕЗУЛЬТАТ + ИЗМЕНЕНИЯ ЗАПАСОВ - (на базе затрат на изготовление)	= ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ РЕЗУЛЬТАТ + ИЗМЕНЕНИЯ ЗАПАСОВ - (на базе затрат на изготовление)
= ПРИБЫЛЬ	= ПРИБЫЛЬ	= ПРИБЫЛЬ
Исключение: метод затрат на реализованную продукцию на базе полных затрат при осуществлении крупных проектов	УЧЕТ ПРЕДЕЛЬНЫХ ПЛАНОВЫХ ЗАТРАТ. УЧЕТ ПОКРЫТИЯ ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ. СПЕЦИАЛИЗИРУЮЩИХСЯ НА ВЫПУСКЕ РАЗЛИЧНОЙ ПРОДУКЦИИ	УЧЕТ СУММЫ ПОКРЫТИЯ НА БАЗЕ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ, СПЕЦИАЛИЗИРУЮЩИХСЯ НА ОКАЗАНИИ УСЛУГ

клиентам в значительной степени повышает эффективность управления результатами, т.к. позволяет обоснованно подразделять покупателей на выгодных и невыгодных. Без углубленного анализа сумм покрытия служба контроллинга может рассматривать клиента Б как более предпочтительного (6550руб<7600руб). В учете сумм покрытия по клиентам на пивоваренных заводах насчитывается до 25 ви-

дов затрат, которые непосредственно(прямо) можно отнести на клиента А или Б (2641руб и 3951руб). Они являются условно-накладными расходами (см. схему 1) и имеют решающее значение при выборе и оценке покупателя.

Таким образом, использование методики развитого директ-костинга на пивоваренных заводах РБ позволит руководителю ориентироваться на принятие управленчес-

кого решения по выбору клиента в пользу покупателя А (24,66% > 21,34%). Различие в степени их выгодности может быть вызвано разным уровнем затрат по сбыту и неодинаковым местоположением клиентов.

По нашему мнению, предложенную выше учетно-аналитическую таблицу сумм покрытия в системе контроллинга целесообразно обрабатывать программами-менеджерами бухгалтерских учетов, предназначенными именно для этого. Огромный успех программ-менеджеров бухгалтерских учетов на рынке информационных технологий объясняется тем, что они удобны в эксплуатации, не требуют специальные знания и "перестройки" сознания бухгалтеров, работают на компьютерах почти со всеми типами принтеров, имеют разумную цену. Программы эти постоянно развиваются, разработчики делают все, чтобы программы соответствовали требованиям времени (и в этом заслуга и самих пользователей).

Мы не утверждаем, что эти программы идеальны или смогут удовлетворить все потребности. Однако они позволили обработать результаты контроллинга на базе учета

сумм покрытия и представить в виде таблицы (см. таблицу 1). Попробуйте работать с программами-менеджерами и убедитесь в этом сами. Все, кто работают с программами, уже не мыслят подготовку и печать таких документов вручную. Данные вводятся только один раз при первом запуске (показатели выручки и себестоимости), и при печати документа они размещаются программой в нужных местах. Документы, подготовленные в программе, запоминаются и накапливаются в виде списков как в электронной картотеке и могут быть снова возвращены на экран, а затем их можно изменять, напечатать, удалить. При подготовке документов можно (для ускорения и упрощения работы) создавать и использовать список клиентов (например, А и Б), рассчитывать выручку и себестоимость, суммы покрытия.

Таким образом, предлагаемый учет и анализ сумм покрытия в системе контроллинга подтверждает, что минимизировать административные расходы на изучение конъюнктуры рынка невозможно без внедрения новых компьютерных технологий.

ВНИМАНИЮ ПОДПИСЧИКОВ И ЧИТАТЕЛЕЙ ЖУРНАЛА “БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ”

В ноябре 1997 г. выходит в свет

**“Толковый словарь экономиста, коммерсанта, банкира,
менеджера, маклера, страховщика, аудитора и бухгалтера”.**

Объем издания 476 стр.

Словарь дает толкование более 2300 экономических терминов и понятий, переведенных на английский и немецкий языки, в ряде случаев на французский, итальянский, которые широко используются в области коммерции, менеджмента, маркетинга, рекламы товаров и услуг, кредита, страхования, деятельности бирж и банков, аудита и бухгалтерского учета. Словарь безусловно окажет неоценимую помощь в деловых контактах с иностранными предпринимателями и бизнесменами, а также в практике изучения иностранных языков.

Толковый словарь можно приобрести по адресу:
220036, г. Минск, пер. Домашевский, 9.

тел. (017) 251-51-47

Митрохина Лариса Николаевна.