
Е.В. КУРЬЯН

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ

В настоящее время предприятия любых форм собственности остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Учет затрат в Республике Беларусь ведется двумя методами — фактическим и нормативным, которые в конечном итоге направлены на выявление и отражение фактической себестоимости продукции (работ, услуг). Первый — путем непосредственного учета затрат, второй — путем учета отклонений от норм. Однако отечественная система учета затрат на производство отвечала требованиям централизованно управляемой экономики. Калькулирование полной фактической себестоимости продукции осуществлялось в основном для государственного централизованного ценообразования. Система получения информации о себестоимости налаживалась на предприятиях хорошо, но большая часть ее не востребовалась, так как не было глобального стимула для снижения затрат на производство.

Сегодня существует две проблемы учета затрат. Первая — переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка.

Методы управления, базирующиеся на традиционных способах расчета затрат, цен, тарифов до сих пор ориентированы на установленную государством систему отчетности и не позволяют руководителю предприятия решать проблемы, возникающие в условиях конкуренции. Поэтому вторая проблема — это создание новых систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Для предприятий более актуальным становится не столько задача точного и полного калькулирования себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решение этой задачи будет осуществляться предварительным контролем затрат, своевременным выявлением и устранением отклонений от нормативов. Для этого в практику автотранспортных предприятий следует внедрить метод “стандарт-кост”.

Общая его идея сводится к тому, что затраты должны фиксироваться еще до того, как их осуществили. Все затраты нормируются заранее, нормы устанавливаются не средние, а предельные, минимально возможные для данных условий. Отклонения фактических затрат от стандартов (норм) сразу указывают на неблагоприятные обстоятельства, возникшие в ходе хозяйственного процесса и относятся не на себестоимость, а списываются на счет отклонений с указанием: в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине они допущены.

Такой способ отражения отклонений нам представляется более приемлемым в рыночных условиях, так как дает возможность оценить влияние качества хозяйствования в структурных подразделениях на конечный результат работы всего предприятия. Тем самым более отчетливым становится вклад каждого подразделения предприятия в достижение рентабельной и высокоэффективной работы.

Елена Владимировна КУРЬЯН, аспирантка кафедры финансов, кредита и бухгалтерского учета производственной деятельности УО “Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации”.

Для внедрения метода “стандарт-кост” на автотранспортных предприятиях имеются благоприятные предпосылки. На автомобильном транспорте действуют единые, технически обоснованные и относительно стабильные нормативы по прямым затратам на автомобильные перевозки. Путевые листы, лимитно-заправочные ведомости и другая первичная документация позволяют оперативно определять отклонения от нормативов по прямым затратам с детализацией по месту, времени и виновникам их возникновения. Организацию системы “стандарт-кост” на автотранспортных предприятиях целесообразно построить на основе следующих принципов:

- выявлять и группировать фактические эксплуатационные затраты в учете следует отдельно по стандартам и отклонениям от них;
- отклонения от стандартов по заработной плате, топливу, запчастям и другие учитывать системно с определением величины отклонений, места их возникновения, причин и виновников;
- учитывать фактические затраты и формировать фактическую себестоимость перевозок необходимо как алгебраическую сумму затрат по стандартам и отклонений от них с отражением записей на счетах бухгалтерского учета.

Использование стандартных затрат устраняет необходимость ежедневного вычисления тарифа единицы транспортной продукции исходя из данных о фактических затратах. Однажды определив стандартные затраты прямых материалов, прямого труда и накладных расходов, можно вычислить общие стандартные затраты на единицу транспортной продукции в любое время. Зная себестоимость единицы услуг, можно принимать основные управленческие решения по установлению тарифов, планировать доходы и расходы, оперативно контролировать основные показатели затрат.

Для учета отклонений в стоимости материалов отечественным планом счетов предназначен счет 16 — “Отклонение в стоимости материалов”. В настоящее время по нему отражаются только возникшие отклонения от цен. А отклонения от норм расхода не учитываются на отдельном счете. Поэтому считаем целесообразным открывать два отдельных субсчета (“Стандартные затраты” и “Отклонения от стандартных затрат”) к счетам по учету затрат. Такая система учета позволит получать необходимую информацию для принятия управленческих решений по устранению возникших неблагоприятных отклонений.

На автомобильном транспорте все затраты, имеющиеся в автомобильных хозяйствах, подразделяются на те, которые входят в себестоимость грузовых перевозок, и не входят. В себестоимости автомобильных перевозок учитываются только эксплуатационные затраты, связанные с работой подвижного состава на линии. Затраты же в производстве погрузочно-разгрузочных и экспедиционных работ не включают в себестоимость автомобильных перевозок, за исключением лишь небольшой части (в виде доли заработной платы водителям за экспедирование, за время простоя под погрузочно-разгрузочными работами).

Структура себестоимости автотранспортных перевозок отличается от структуры себестоимости продукции промышленности, сельского хозяйства, строительства в силу особенностей этой отрасли. В транспорте процессы производства и потребления совпадают. В результате производственного процесса не создается продукт, имеющий вещественную форму, поэтому в себестоимости нет стоимости сырья. В структуре себестоимости автомобильных перевозок значительный удельный вес занимают накладные расходы. Их сумма не зависит от фактического пробега автомобилей и относится к постоянным затратам. При исчислении полной себестоимости возникает проблема способа их распределения.

В распределении накладных расходов на автомобильном транспорте есть существенные различия. Оно может производиться пропорционально заработной плате водителей с начислениями, автомобиле-дням пребывания в хозяйстве, числу отработанных автомобиле-дней (часов), стоимости подвижного состава и т.д. Различия в методах распределения накладных расходов не позволяют получить

объективных и сопоставимых данных о затратах на автоперевозки по отдельным автохозяйствам. Многие из применяемых баз распределения зачастую не отражают действительной зависимости между величиной накладных расходов и базой распределения.

Отсутствие единой методологии распределения накладных расходов на автомобильном транспорте во многих случаях искажает действительный уровень затрат, приходящихся на отдельный объект калькуляции.

Поэтому считаем, что в современных условиях хозяйствования центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению накладных затрат и определению точной фактической себестоимости на ее прогнозные расчеты, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства. Кроме того, конечный финансовый результат не зависит от выбора метода распределения накладных затрат.

В связи с этим рекомендуем внедрение в учетную практику автотранспортных предприятий совместное применение методов “директ-костинг” и “стандарт-кост”. Их сочетание в единой системе производственного учета будет представлять собой эффективный инструмент управления себестоимостью и принятия управленческих решений. Особенность методов “директ-костинг” и “стандарт-кост”, помимо разделения затрат на переменные и постоянные, заключается в нормировании каждого их вида. Переменные и постоянные затраты планируются и учитываются отдельно, а главное, такое деление позволяет осуществлять более действенный контроль за постоянными затратами.

Использование данной системы позволяет калькулировать усеченную себестоимость, определять маржинальную прибыль предприятия, что, в свою очередь, дает возможность эффективнее управлять процессом формирования затрат и финансовыми результатами. Кроме того, совместное применение этих методов позволит получать дополнительную информацию, необходимую для принятия оперативных решений по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику ценообразования. При использовании данной системы отпадает необходимость в распределении косвенных затрат, в результате чего снизится трудоемкость учетного процесса.

Внедрение на автотранспортных предприятиях элементов методов “директ-костинг” и “стандарт-кост” потребует незначительных изменений в организации синтетического и аналитического учета.

При ведении учетных записей необходимо соблюдать следующие правила: все записи на счетах учета затрат должны вестись по стандартам; для каждого вида отклонений может быть открыт отдельный субсчет; неблагоприятные отклонения отражаются по дебету счетов отклонений, благоприятные — по кредиту.

В результате применения данного метода на себестоимость перевозок в течение отчетного периода будут списываться прямые затраты в пределах стандартов. Отклонения будут учитываться на счете 20.7.2 “Отклонения от стандартных прямых затрат”. Постоянные затраты в пределах стандартных норм следует относить на счет 25.1.1 “Общепроизводственные стандартные затраты” и на счет 26.2.1 “Общехозяйственные стандартные затраты”, а отклонения — соответственно на счета 25.1.2 “Отклонения от общепроизводственных стандартных затрат” и 26.2.2 “Отклонения от общехозяйственных стандартных затрат”. В конце отчетного периода все стандартные затраты будут списываться при использовании данной системы на счет 46.7 “Реализация услуг транспортным предприятием”, а отклонения — на счет 80.5 “Результаты транспорта”.

Таким образом, на счете 20.7 “Расходы по эксплуатации автотранспорта” будет калькулироваться усеченная стандартная себестоимость услуг и отклонения от нее. Данная информация может быть использована для определения маржинальной прибыли, расчета точки безубыточности, необходимой для управления предприятием в современных условиях.

Далее после списания стандартных накладных затрат будет определяться стандартная себестоимость, а после списания всех отклонений — фактическая.

Внедрение данной системы в практику работы автотранспортных предприятий облегчается тем, что в автобазах, в отличие от промышленности, отсутствует незавершенное производство, нет выпуска полуфабрикатов. Совместное применение систем “директ-костинг” и “стандарт-кост” на отечественных автотранспортных предприятиях будут способствовать повышению эффективности производственной деятельности предприятий, усилению контроля, более полному выявлению и использованию резервов снижения себестоимости услуг.

Литература

- Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М., 2002.
- Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. М., 2000.
- Голов С.Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. Киев, 1998.
- Друри К.* Учет затрат методом стандарт-кост. М., 1998.
- Ивашкевич В.Б., Ермаков Н.А.* Калькулирование полной стоимости продукции в международной практике учета // Бухгалт. учет. 2002. № 18.
- Керимов В.Э.* Управленческий учет: Учеб. для студентов вузов. М., 2001.
- Николаева С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. Теория и практика. М., 1993.