

## **ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДИК УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

В отечественной и мировой бухгалтерской практике вопросам управленческого учета, в том числе методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, придается большое значение.

Традиционные системы калькулирования себестоимости, такие как позаказный и попередельный методы, нормативный метод учета затрат были созданы в период, когда большинство предприятий производили ограниченный ассортимент продукции и основными затратами были затраты на основные материалы и заработную плату основных производственных рабочих. Расходы на обслуживание производства и управления, являющиеся в большинстве своем косвенными, были относительно невелики, поэтому искажения производственных затрат вследствие их распределения пропорционально заработной плате на продукцию были незначительными. Стоимость обработки информации, напротив, была достаточно высокой, поэтому применение более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно.

В условиях рыночной экономики назрели предпосылки для изменения метода распределения накладных расходов:

- расширился ассортимент выпускаемой продукции;
- в результате автоматизации производственных процессов уменьшилась доля прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и увеличились косвенные расходы;
- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы распределения накладных расходов.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления новых методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

К новым методам учета затрат и калькулирования себестоимости большинство авторов относят ABC-метод (AB-костинг, учет затрат по функциям,

бизнес-процессам), JIT («just-in-time», т. е. точно в срок), таргет-костинг, кайзен-костинг, кост-киллинг.

Широкое распространение на европейских и американских предприятиях различного профиля получил метод ABC (activity based costing). В буквальном смысле этот термин означает учет затрат применительно к работам (функциональный учет затрат). В рамках данного метода предприятие рассматривается как набор рабочих операций. Соответственно, на первом этапе применения метода ABC определяются перечень и последовательность работ на предприятии.

По способу участия в выпуске продукции выделяют три типа работ:

- unit level (штучная работа) - выпуск единицы продукции;
- batch level (пакетная работа) - выпуск заказа (пакета);
- product level (продуктовая работа) - производство продукции.

Общехозяйственные работы (facility level) рассматриваются отдельно. По первым трем категориям работ затраты относятся прямо на конкретный продукт. Затраты по общехозяйственным работам нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения используются различные алгоритмы.

Для обеспечения оптимального результата анализа классифицируются также и ресурсы (поставленные в момент потребления и заранее). Стоимость рабочей операции считается равной сумме затрат на все ресурсы, израсходованные в процессе ее выполнения. В конце первого этапа анализа все работы должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами (например, статья «Заработная плата отдела снабжения» входит в стоимость рабочей операции «Снабжение»).

Согласно ABC, рабочая операция имеет индекс-измеритель выходного результата - кост-драйвер. К примеру, для операции «Снабжение» таковым является «Количество закупок». Таким образом, на втором этапе применения рассматриваемого метода производится расчет данных кост-драйверов и показателей потребления каждого ресурса. Последний умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получается сумма трудовых затрат на изготовление конкретного продукта, которая является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения метода ABC.

Данный метод позволяет проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и иных. Его использование дает возможность повысить конкурентоспособность предприятия, поскольку обеспечивает доступ к оперативной информации на всех уровнях.

В таблице 1 дана сравнительная характеристика ABC-метода и традиционного позаказного метода калькулирования себестоимости продукции.

Таблица 1

**Сравнительная характеристика ABC-метода и традиционного позаказного метода калькулирования себестоимости продукции**

<b>Признаки сравнения</b>	<b>ABC-метод</b>	<b>Позаказный метод</b>
Производственная деятельность (бизнес)	Делится на основные функции, операции, например, оформление заказов на материалы, эксплуатацию основного технологического и вспомогательного оборудования и т.д.	Представлена единым комплексом операций
Объект учета затрат	Операции, необходимые для выполнения заказа	Заказ, продукция
Объект калькуляции	Промежуточный – операции, итоговый – продукция	Заказ, продукция
База распределения накладных расходов	Для каждого вида деятельности выбирается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения	Основная заработная плата (трудоzатраты)
Контроль расходов по стадиям их возникновения	Возможен	Затруднен
Применение	Сложное, но упрощается в результате автоматизации расчетов	Простое
Ориентация на задачи	Управление	Учет

Может сложиться впечатление, что использование ABC-метода является решением всех проблем учета затрат. Безусловно, ABC-метод улучшает систему учета затрат предприятия, приводя к более точным данным. Однако существуют и ограничения в его использовании:

1) Известная произвольность в выборе показателей распределения. Критики ABC-метода утверждают, что некоторые общезаводские расходы могут распределяться на продукцию произвольно, т.к. они рассчитываются только на весь выпуск. Однако защитники ABC-метода возражают, что, несмотря на это, он все равно дает более точную информацию, и это дает ему преимущество.

2) Использование ABC-метода требует больших затрат на исследование операций, ведение документации и т.д., поэтому в некоторых случаях эти расходы могут превышать ожидаемые выгоды. Следовательно, предприятие, которое хочет использовать ABC-метод, должно соответствовать определенным характеристикам для получения выгоды от его использования.