

Хот Фатима Теучежевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита
и автоматической обработки данных
Кубанского государственного университета
khot-ft@yandex.ru

УЧЕТ И ФИКСАЦИЯ ОТКЛОНЕНИЙ В СИСТЕМЕ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация:

В статье речь идет об эффективности реализации функций управленческого учета посредством фиксации отклонений, которая значительно варьируется в зависимости от инструмента, посредством которого осуществляется учет отклонений. Определено, что критерий выбора инструментов контроля сохранности материальных и денежных ценностей, оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности через фиксацию и анализ отклонений от установленных нормативных показателей должен определяться на основе сравнения частоты осуществления хозяйственных операций, принятых за объект нормирования, и частоты фиксации отклонений предложенными инструментами по нормируемым хозяйственным операциям.

Ключевые слова:

бюджетирование, бюджет, учет отклонений, фиксация отклонений, центры ответственности, нормативные затраты, фактические затраты.

Khot Fatima Teuchezhevna

Candidate of Economics,
associate professor of the chair of accounting,
auditing and automatic data processing,
Kuban State University
khot-ft@yandex.ru

ACCOUNTING AND CAPTURING OF REJECTION IN SYSTEM OF BUDGET CONTROL

The summary:

The article focuses on the effectiveness of the implementation of the functions of management accounting through the fixation of deviations, which varies greatly depending on the instrument, through which the accounting deviations. Determined that the criterion for choosing the instruments of control Save-surface material and monetary values, evaluating the effectiveness of production and economic activity substantially through the fixation and analysis of deviations from established normative parameters should be determined on the basis of comparison, the rate of economic transactions, the valuation adopted for the object, and fixation frequency deviations proposed instruments for the normalized business transactions.

Keywords:

budgeting, budget, accounting for biases, the fixation abnormalities, responsibility centers, target costs, actual costs.

Наряду с бюджетированием, средством контроля за сохранностью материальных и денежных ценностей, оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия через фиксацию отклонений может использоваться оперативный и бухгалтерский учет. В соответствии с данными инструментами такие авторы, как проф. В.И. Ткач и М.В. Ткач выделяют два направления учета отклонений [1, с. 61].

Первое направление – отражение отклонений в системном бухгалтерском учете на синтетических счетах, и аналитических счетах, анализ данных об отклонениях, аккумулирующихся на этих счетах в значительной степени детализации информации, и последующее списание отклонений на счета продаж или результатов производственно-сбытовой деятельности. При этом отклонения учитываются по различным категориям затрат и результатов, по использованным ресурсам, центрам ответственности, сегментам деятельности.

При выявлении отклонений до определения производственной себестоимости она учитывается по нормативной оценке, согласно рассчитанному бюджету, а отклонения отражаются на специальном счете отклонений по соответствующим субсчетам и аналитическим счетам. При этой схеме фактические затраты центра ответственности по элементам собираются по дебету центра и кредиту отражающего счета. Отражение нормативных затрат проводят по дебету счета затрат на производство и кредиту счета центра по нормативной величине. В этой же оценке производственную себестоимость списывают в дебет счета готовой продукции. Отклонения между фактическими и нормативными затратами по видам в зависимости от характера учитывают по дебету или кредиту счета центра ответственности.

На практике чаще отклонения выявляют и учитывают после определения фактической себестоимости выпущенной продукции. В этом случае готовая продукция в текущем учете отражается по нормативной себестоимости, а выявленные отклонения определяют и списывают на счета отклонений после завершения производственного процесса. Отличие этой схемы от

предыдущей состоит в том, что отклонения выявляются на счетах производственной себестоимости после процесса изготовления продукции и систематизируются на отдельном счете.

Второе направление – отражение отклонений в первичной документации и учетных регистрах вне системы синтетических и аналитических счетов и, в конечном итоге, учет только затрат. Суть данной схемы состоит в том, что на отдельном счете центра ответственности учитываются нормативные показатели по дебету счета в корреспонденции со счетами элементов затрат, отражающими функциональную специфику центра, а фактические показатели этих затрат — по кредиту счета. Отклонения выявляют сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов счета затрат центра. Учет отклонений по центрам ответственности может быть организован как в режиме текущего контроля, так и после завершения производственного процесса и определения себестоимости.

Основной недостаток использования оперативного учета отклонений, по мнению В.И. Ткача и М.В. Ткача, заключается в том, что последний ориентирован на фиксацию (выявление) отклонений в разрезе соответствующих затрат на производство и не направлен на конечный результат, отклонения от нормативов и планов не соизмеряются в затратах, выпуске и результатах [1, с. 62–63].

По мнению автора, недостаток оперативного учета для фиксации отклонений имеет место только в том случае, если выбор инструмента учета отклонений по тому или иному объекту осуществляется без принятия во внимание специфики последнего и функциональности самого инструмента.

Объектами бюджетирования, бухгалтерского и оперативного учета как средств оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности посредством фиксации отклонений выступают разные по масштабу и периодичности возникновения хозяйственные явления. Для бюджетирования – это работа отдельных подразделений, направлений бизнеса за месяц, квартал, год. Для оперативного учета – это выполнение отдельных операций в течение рабочего дня.

Бюджетирование будет выполнять контрольную функцию для работы отдельных подразделений, направлений бизнеса. С точки зрения отдельных хозяйственных операций функциональность бюджетирования будет проявляться в ориентирующей и мотивирующей ролях. Контрольная же функция на данном уровне будет осуществляться посредством бухгалтерского или оперативного учета.

Таким образом, критерий выбора инструментов контроля сохранности материальных и денежных ценностей, оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности через фиксацию и анализ отклонений от установленных нормативных показателей должен определяться на основе сравнения частоты осуществления хозяйственных операций, принятых за объект нормирования и частоты фиксации отклонений предложенными инструментами по нормируемым хозяйственным операциям.

Рассмотрим более подробно систему счетов учета отклонений, используемую в управленческом бухгалтерском учете.

Для определения эффективности различных стадий производственно-хозяйственной деятельности отклонения можно условно поделить на две группы:

- отклонения, фиксация которых необходима для контроля за сохранностью материальных, денежных ценностей, отражения эффективности работы того или иного объекта (отдела снабжения, транспортного цеха, производственных подразделений и т.д.). В случае неблагоприятного значения данных отклонений определяются ответственные лица;

- отклонения, не связанные с деятельностью предприятия, источником которых являются отличия в порядке учета различных категорий затрат и результатов.

Рассмотрим представленные отклонения первой группы более подробно с существующими видами фиксации данных отклонений по счетам. Основным правилом при выборе порядка отражения отклонений по счетам бухгалтерского управленческого учета должно стать соответствие функциональности системы фиксации отклонений управленческого учета выполняемым счетами отклонений операциям преобразования информации. В случае несоответствия операций преобразования счетов возложенным на них функциям – необходимо подобрать иной инструментарий ведения учета по отклонениям.

Проф. В.Ф. Палий и проф. Я.В. Соколовым для выявления результатной информации об эффективности производственно-хозяйственной деятельности на стадии снабжения, производства и реализации предлагается использовать операционный счет для каждой стадии. «В этом счете информационную нагрузку должны нести обе стороны – дебетовая и кредитовая. В них следует отражать одни и те же операции, но только в различных оценках.

Соизмерение дебетовых и кредитовых оборотов отражает эффект операций, учитываемых на данном счете» [2, с. 97–98]. Так, для получения информации об эффективности процесса

снабжения и заготовления сырья предлагается ввести в систему бухгалтерского учета один синтетический счет, в дебете которого будет отражаться фактическая стоимость поступающих материальных ценностей и транспортно-заготовительные затраты, а в кредите – плановая или нормативная себестоимость тех же ценностей. Для учета эффективности процесса производства предлагается выделить счета основного, вспомогательного производств и посредством ежемесячного отнесения затрат, относящихся к незавершенному производству на самостоятельный распределительный счет, обеспечить сопоставимость дебетовых и кредитовых оборотов.

Таким образом, на счетах основного и вспомогательных производств найдут отражение только затраты, относящиеся к выпуску готовой продукции текущего месяца: в дебете – по фактической себестоимости, а в кредите по нормативной или плановой себестоимости. Соизмерение дебетовых и кредитовых оборотов позволит выявить отклонения от нормативной (плановой) себестоимости. Учет эффективности процесса реализации обеспечивается сопоставлением выручки от реализации товарной продукции с ее себестоимостью на счете реализации. На счете реализации выявляется эффективность как процесса реализации, так и производственно-хозяйственной деятельности предприятия в целом через исчисление общего финансового результата.

Недостаток использования предлагаемых счетов для фиксации отклонений заключается в несоответствии частоты осуществления хозяйственных операций частоте фиксации отклонений, что ведет к ослаблению контроля за затратами. Так, отражение отклонений по поставкам в конце периода при исчислении сальдо на конец по счету (Материалов, Основного производства и т.д.) исключает возможность оперативного контроля отклонений за каждой операцией в по-статейном разрезе затрат на стадии снабжения, производства и реализации (поставкой, технологическим циклом) и не позволяет персонализировать ответственность по отклонениям в разрезе каждой статьи себестоимости.

В качестве альтернативы представленному порядку ведения отклонений предлагается их фиксация по факторам, их обусловившим непосредственно в момент, последующий их появлению. Методической основой для такой фиксации и анализа отклонений может служить система фиксации и анализа отклонений, представленная К. Друри [3, с. 443–467].

В таблице 1 представлен перечень отклонений, набор факторов, обуславливающих эти отклонения, формулы расчета количественного выражения их участия, возможные причины отклонений.

Таблица 1 – Анализ отклонений по совокупным производственным затратам (таблица составлена автором на основе методики фиксации и анализа отклонений, изложенной у К. Друри)

Вид отклонения	Общая формула расчета	Факторы влияния	Формула расчета влияния фактора	Возможные причины	
Отклонение по основным материалам	НЗ – ФЗ	Цена материала	$(НЦ - ФЦ) \times КЗ$	Неэффективная работа отдела снабжения, плохое управление и т.д.	
		Количество материала	$(НК - ФК) \times НЦ$	Кражи, закупка материалов низкого качества и т.д.	
Отклонение по заработной плате основных рабочих	НЗ – ФЗ	Ставка заработной платы	$(НС - ФС) \times ФЧ$	Несоответствие квалификации работника занимаемой должности	
Отклонение по переменным накладным расходам	НЗ – ФР	Производительность труда	$(НЧ - ФЧ) \times НС$	Плохое техобслуживание оборудования, недостатки планирования	
		Величина переменных расходов	$(СПНР - ФПНР)$	Необходимо провести детальный анализ по статьям расходов	
		Эффективность	$(НЧ - ФЧ) \times СИЛ$	Плохое техобслуживание станков, низкое качество материалов	
Отклонение по постоянным накладным расходам	НЗ – ФР	Величина постоянных расходов	$СПР - ФПР$	Изменение зарплаты и т.д.	
		выпуск продукции	$(ФП - СП) \times СПН$	$(НЧ - ФЧ) \times СПН$	Плохое техобслуживание оборудования, недостатки планирования
				$(ФЧ - СЧ) \times СПН$	Изменение спроса на выпускаемую продукцию, трудовые конфликты

В таблице используются следующие обозначения: НЗ – нормативные затраты; ФЗ – фактические затраты; НЦ – нормативная цена единицы товарно-материальных ценностей (ТМЦ); ФЦ – фактическая цена единицы ТМЦ; КЗ – количество закупленных ТМЦ; НК – нормативное количество ТМЦ; ФК – фактическое количество ТМЦ; НС – нормативная ставка заработной платы; ФС – фактическая ставка заработной платы; ФЧ – фактическое время труда в часах; НЧ – нормативное время труда в часах; НЗ – нормативные накладные затраты; ФР – фактические накладные затраты; СПНР – сметные скорректированные переменные накладные затраты для фактического времени труда основных производственных рабочих; ФПНР – фактические переменные накладные расходы; СНП – нормативная ставка распределения переменных накладных расходов; СПР – нормативные постоянные накладные расходы; ФПР – фактические постоянные накладные расходы; СЧ – нормативное время труда в часах; ФП – фактический выпуск продукции; СП – нормативный выпуск продукции; СПН – нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов.

Экономический анализ бюджетов представляет собой естественное, целенаправленное завершение и обобщение различной информации о деятельности центров ответственности для выработки корректирующих воздействий в сфере бюджетного контроля. При помощи экономического анализа результаты проверок получают экономическое обоснование и оценку.

Изучив в целом все функции системы бюджетирования, можно сделать вывод, что контролю в системе бюджетирования принадлежит определяющая роль, подчиняющая на внутрифирменном уровне планирование, учет и анализ достижению поставленных управленческих целей.

Счета учета отклонений предлагается вести по факторам, следствием которых стали отклонения в разрезе детализирующих статей по каждому элементу затрат (например, счет учета отклонений по цене материалов, как и счет материалы в разрезе видов материалов). Функцию накопления информации по интересующим группировкам отклонений затрат возможно реализовывать в отдельной подсистеме оперативного учета отклонений. Введение таких подсистем, по нашему мнению, должно упростить процедуру аналитического учета и сделать его более детализированным и оперативным.

Согласно концепции операционного финансового менеджмента, взято автором за основу принятия решений оценки эффективности производства (по суммам покрытия), для контроля за непрямыми затратами предлагается использовать счета, где по дебету собираются фактические затраты за период, а по кредиту – нормативные. Таким образом, существует возможность, с одной стороны, контроля не прямых затрат по местам их возникновения, с другой – исчисления сумм покрытия по цехам и видам продукции. Для оценки эффективности стадии реализации в составе общехозяйственных расходов должна быть выделена статья коммерческих расходов.

Функционируя, как отдельная подсистема бухгалтерского учета, управленческий учет выполняет задачи по сбору и обобщению информации, необходимой для принятия управленческих решений в прогнозировании деятельности предприятия. В связи с этим проводится анализ безубыточности производства, планируется производство продукции, ценообразованию.

Процесс бюджетирования неразрывно связан с процессом контроля. Без контроля планирование становится бессмысленным. Успешному выполнению таких задач, как планирование, контроль в полной мере будет содействовать полноценное функционирование управленческой подсистемы бухгалтерского учета, что, в конечном итоге, повысит эффективность управления на предприятии.

Проведенное исследование, по мнению автора, комплексно отражает теоретико-методологические аспекты управленческого учета, его возможности в принятии управленческих решений.

Ссылки:

1. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М., 1994.
2. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. М., 1988.
3. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет. М., 1994.

References (transliterated):

1. Tkach V.I., Tkach M.V. Upravlencheskiy uchet: mezhdunarodniy opyt. M., 1994.
2. Paliy V.F., Sokolov Y.V. Teoriya buhgalterskogo ucheta. M., 1988.
3. Druri K. Vvedenie v proizvodstvenniy i upravlencheskiy uchet. M., 1994.