

# ACCOUNT AND THE ANALYSIS OF DISTRIBUTION COSTS WHEN USING ELEMENTS OF STANDARD ACCOUNT

Zakharov I.A. (Russian Federation) Email: Zakharov232@scientifictext.ru

*Zakharov Ivan Alexandrovich – Bachelor of economy,  
ACCOUNTING DEPARTMENT,  
STATE UNIVERSITY OF MANAGEMENT, MOSCOW*

**Abstract:** *the article analyzes possibilities of application of a standard method of accounting of distribution costs on the centers of responsibility at the enterprises of consumer cooperation, the organization of account and the analysis of deviations from previously established standards. The approximate list of works and distribution of duties between departments of regional consumer society when developing and conducting accounting of expenses with use of elements of a standard method of account is provided. Distribution of the actual expenses for the previous periods is of great importance for the correct organization of accounting of distribution costs for the allocated centers of responsibility.*

**Keywords:** *expenses address, standard cost, management accounting.*

## УЧЕТ И АНАЛИЗ ИЗДЕЖЕК ОБРАЩЕНИЯ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ЭЛЕМЕНТОВ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА

Захаров И.А. (Российская Федерация)

*Захаров Иван Александрович – бакалавр экономики,  
кафедра бухгалтерского учета,  
Государственный университет управления, г. Москва*

**Аннотация:** *в статье анализируются возможности применения нормативного метода учета издержек обращения по центрам ответственности на предприятиях потребительской кооперации, организации учета и анализа отклонений от предварительно установленных нормативов. Приведен примерный перечень работ и распределение обязанностей между отделами районного потребительского общества при разработке и ведении учета затрат с использованием элементов нормативного метода учета. Для правильной организации учета издержек обращения по выделенным центрам ответственности большое значение имеет распределение фактических затрат за предыдущие периоды.*

**Ключевые слова:** *издержки обращения, нормативный учет, управленческий учет.*

Основываясь на концепции управленческого учета и анализа, в данной статье исследуются возможности применения нормативного метода учета издержек обращения по центрам ответственности на предприятиях потребительской кооперации, организации учета и анализа отклонений от предварительно установленных нормативов.

Управленческий учет и анализ на предприятиях включает организационную, методическую и практическую системы для принятия на его основе оперативных, тактических и стратегических решений.

Основные принципы, выявленные при изучении управленческого учета и анализа:

- гибкость и подвижность системы управленческого учета и анализа с учетом индивидуального характера организации и приспособленность системы к конкретному предприятию;
- постоянная направленность на контроль конечного результата путем систематического соизмерения затрат по центрам ответственности, по сферам и сегментам деятельности;
- определение и использование в управлении различных классификационных категорий издержек обращения: переменной, постоянной, нормативной, полной.

Нормативный метод учета затрат впервые внедрен в нашей стране на предприятиях автомобильной и электропромышленности. При его разработке использовались принципы и опыт применения стандарт коста на промышленных предприятиях США.

Основная идея нормативного метода учета заключается в том, что фактические затраты предприятия в данном отчетном периоде представляются в виде двух слагаемых: затрат по нормам и отклонений от норм. Расходы в пределах норм, если нормы обоснованы, практически не контролируются, они неизбежны, оправданны, рациональны. Затраты сверх норм (отклонения) возможны, но нежелательны, так как свидетельствуют о недостатках в работе [1].

Зная нормируемые величины для хозяйственной деятельности предприятия потребительской кооперации, каждый работник центра ответственности может:

- вести ежедневный контроль по нормам;
- контролировать план оборота товаров по покупным ценам для выполнения нормируемого товарооборота;

- осуществлять ежедневный контроль над выполнением нормируемого плана товарооборота;
- вести контроль над получением валового дохода;
- выявлять причины изменения норм и нормативов;
- выявлять причины отклонений от норм и нормативов.

Автор приводит примерный перечень работ и распределение обязанностей между отделами районного потребительского общества при разработке и ведении учета затрат с использованием элементов нормативного метода учета.

Торговый отдел. Ответственное начало работы планирования (составление сметы) начинается в этом отделе, так как здесь должен быть определен плановый объем товарооборота для каждого центра ответственности на определенный период исходя из фактических выполненных объемов товарооборота за предыдущий период с учетом размера инфляции, повышения цен, достижения удовлетворительного спроса населения, исходя из численности и доходов населения.

Утвержденный объем товарооборота должен обеспечить самокупаемость каждого центра ответственности при минимальных затратах.

После определения объема товарооборота на отдел возлагаются обязанности:

- определить план оборота товаров по покупным ценам (оптовым) по следующей формуле:
- определить плановый объем товарных запасов:

Технический отдел. Разрабатывает маршруты использования оборудования, весоизмерительных приборов, холодильного оборудования. При нем создается бюро материальных нормативов, которое разрабатывает: нормы расхода топлива, электроэнергии; нормы амортизации оборудования; определяет уровень оснащения технологическим оборудованием; разрабатывает коды причин, виновников, инициаторов изменений норм и отклонений от них.

Отдел труда и заработной платы. Разрабатывает операционно-нормативные карты по времени и разряду работы, расценки, нормативы численности работников. При нем создается бюро трудовых нормативов, где разрабатываются нормативы заработной платы по центрам ответственности и коды причин изменений и отклонений от норм.

Отдел маркетинга. Обеспечивает бесперебойное ритмичное снабжение необходимым объемом и ассортиментом товарно-материальных ценностей, контролирует эффективную работу складов и их оснащение измерительно-весовыми приборами.

Отдел ревизии и контроля. Разрабатывает планы мероприятий по проведению контроля и ревизии по использованию рабочего времени, сохранности хозяйственных ресурсов и материальных ценностей.

Планово-экономический отдел. Разрабатывает совместно с торговым отделом плановый объем товарооборота. При нем создается бюро сводных нормативов, которое разрабатывает нормативные калькуляции (нормативные сметы) по всем установленным статьям калькуляции, анализирует суммы и причины допущенных отклонений от норм и изменений норм.

Центры ответственности. Они должны быть обеспечены технической документацией. Для них должны быть разработаны нормы и нормативы по товарно-материальным ценностям и затратам. Каждому центру ответственности выделяется оборудование, штаты и фонды по заработной плате. Сотрудники центров составляют отчеты по фактическим затратам и начисленной заработной плате и передают их в бухгалтерию предприятия.

Бухгалтерия. На основании первичных документов бухгалтерская служба осуществляет учет затрат по нормам, отклонениям от норм и изменениям по ним. Рассчитывает индексы отклонений и изменений норм, составляет отчетную калькуляцию (смету) по центрам ответственности. Участвует в разработке нормативных калькуляций, а также анализирует издержки обращения и выявляет финансовый результат.

Чтобы понять роль учетной информации и правильно ее использовать в целях анализа и контроля по центрам ответственности, целесообразно применять следующую классификацию затрат:

- подконтрольные и неподконтрольные;
- достоверные;
- изменяемые и неизбежные статьи расходов.

Статья расходов называется подконтрольными затратами, если на их величину может существенно воздействовать менеджер центра ответственности. В противном случае они неподконтрольны.

Достоверные затраты - статьи расходов, возникновение и количество которых можно с достоверностью оценить.

Изменяемые затраты - статьи расходов, которые могут изменяться по усмотрению менеджера центра ответственности.

Неизбежные затраты - статьи расходов, являющиеся неизбежным последствием принятых обязательств.

При анализе отклонений прослеживается, что на уровень издержек обращения оказывают влияние причины, зависящие и не зависящие от деятельности предприятия или центров ответственности.

К не зависящим от работы предприятий относится в первую очередь фактор цен. Изменение розничных цен на товары соответственно влияет на абсолютную величину товарооборота, а следовательно, на относительный уровень издержек. Изменение оптовых цен на хозяйственные материалы (упаковочные, ремонтно-строительные и другие), тарифов на железнодорожные, водные и автомобильные перевозки, арендных ставок, процентов за кредит сопровождается, как правило, соответствующими изменениями издержек обращения в целом и по отдельным статьям. На уровень издержек обращения оказывают влияние изменения условий франковки товаров, равномерность завоза товаров в розничную сеть, выполнение промышленными предприятиями и иными производителями договоров поставки и ряд других факторов внешнего характера. Обособление причин, не зависящих от предприятий, стало особенно необходимым в условиях предоставления последним большей финансово-хозяйственной самостоятельности и повышения в силу этого их ответственности за эффективность и качество своей работы. Эти причины также называются объективными.

К зависящим, то есть субъективным, причинам относятся те, которые обуславливаются деятельностью самих предприятий. Рациональное использование выделенных основных и оборотных фондов, изучение показателя спроса и конъюнктуры рынка, выполнение плана товарооборота, выбор экономических форм торгового обслуживания, соблюдение кредитной и финансовой дисциплины, повышение производительности труда - все эти и многие другие факторы внутреннего порядка будут благоприятно влиять на величину издержек обращения.

Расходы на реализацию различных товаров неодинаковы. Например, наиболее издержкостоемкими являются дешевые товары: овощи, картофель, соль и другие. Увеличение доли этих товаров в товарообороте приводит к увеличению затрат и живого, и овеществленного труда. Растут и суммы, и уровень издержек обращения. Непосредственное воздействие на сумму и уровень затрат оказывает оборачиваемость товаров. Замедление оборачиваемости и образование сверхнормативных товарных запасов требуют дополнительных ресурсов на хранение, сортировку, подработку. Сумма и уровень издержек обращения при этом увеличиваются.

При анализе отклонений издержек обращения особое внимание уделяется тем статьям затрат, доля которых резко возрастает или уменьшается по сравнению с планом. Выясняется, чем вызвано отклонение: бесхозяйственностью, повышением качества торгового обслуживания или другими причинами? В итоге дается оценка и намечаются мероприятия для поддержания расходов на уровне, соответствующем критерию рациональности.

Возможные причины отклонений можно привести в классификаторах, разработанных с учетом специфики деятельности предприятия.

Для правильной организации учета издержек обращения по выделенным центрам ответственности большое значение имеет распределение фактических затрат за предыдущие периоды. Оно дает схему работы каждого центра ответственности, на основании которой можно анализировать деятельность каждого центра ответственности, прогнозировать деятельность на будущий период.

Распределение издержек обращения по центрам ответственности за прошедший период можно представить в следующем порядке. Чтобы определить расходы по перевозкам автомобильным и гужевым транспортом, нужно подсчитать объем перевозок грузов, среднее расстояние перевозок, вид транспорта. В распределении расходов по транспортировке товаров по центрам ответственности вспомогательным материалом являются условные коэффициенты расстояния и объем перевезенного груза за определенный период (объем перевезенного груза за определенный период находим суммированием перевезенного товара по центрам ответственности). А условный коэффициент расстояния высчитываем исходя из фактического расстояния каждого центра ответственности от условно принятой точки отсчета (например, склад, сельпо, центральный магазин).

Расходы по таким статьям издержек обращения, как расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и оборудования; расходы на хранение, подработку, подсортировку, упаковку товаров; расходы на топливо, газ и электроэнергию; потери товаров, продуктов и сырья при перевозке, хранении и реализации в пределах норм; расходы по операциям с тарой; платежи по страхованию имущества - при организации аналитического учета внутри предприятия можно распределять по каждому магазину, рассматривая сумму издержек обращения их по каждому центру ответственности и по статьям издержек обращения на основании первичных документов и отчетов, ведомостей начисления и расчетов затрат. А для распределения расходов по таким статьям, как проценты за пользование кредитами, расходы на рекламу, внутрихозяйственные отчисления, надо высчитывать удельный вес товарооборота каждого магазина в общем объеме товарооборота предприятия и в зависимости от удельного веса товарооборота распределять по центрам ответственности.

Удельный вес по переменным издержкам обращения лучше определять при составлении сметы издержек по центрам ответственности. Умножением удельного веса переменных издержек обращения на однодневный товарооборот определяется сумма затрат на этот день.

Таким образом, мы будем иметь сметы расходов и объем товарооборота на каждый рабочий день. Для контроля надо рассчитать фактические данные:

- объем товарооборота: фактическая выручка за день;
- расходы по транспортировке товаров: «Удельный вес расходов», умноженный на «Фактический однодневный товарооборот»;
- расходы на оплату труда: «Утвержденные расценки, тарифы», умноженные на «Фактический товарооборот за день»;
- отчисления на социальные нужды: «Утвержденные нормы», умноженные на «Сумму начисленной заработной платы»;
- проценты за кредит: «Утвержденная ставка за этот период», умноженная на «Объем товарооборота»;
- внутрихозяйственные отчисления: норма к объему товарооборота;
- налоги: норма к объему товарооборота.

Сравнивая нормативные и фактические данные за день, мы ведем ежедневный контроль - определяем, выполнен ли план товарооборота и сколько составляет отклонение, как обстоят дела с издержками обращения - по какой статье экономия и по какой статье - перерасход. Своевременное определение отклонений по товарообороту и по затратам дает возможность во время принять управленческие решения на месте и исправить ошибки, не дожидаясь окончания отчетного периода, что является преимуществом этого этапа контроля.

В течение месяца можно регистрировать все данные (сметы, фактические отклонения) в отдельном журнале, там же надо записывать меры, принятые по отклонениям от смет.

Последующий контроль - это анализ хозяйственной деятельности по отчетам предприятия.

Автор предлагает следующие виды контроля:

- контроль по сметам;
- контроль по отклонениям от норм;
- контроль по изменениям норм.

Контроль по сметам в последующем контроле можно не проводить, так как он происходит в первом этапе контроля. Контроль по изменениям норм и отклонениям от норм осуществляется в текущем контроле.

Характер изменения отдельных статей издержек обращения в результате влияния объема товарооборота неодинаков.

Влияние объема розничного товарооборота на уровень издержек обращения определяем путем условного подразделения расходов на не зависящие от объема товарооборота и зависящие от объема товарооборота: условно-постоянные и условно-переменные расходы. Чтобы определить влияние изменений объема розничного товарооборота на общий уровень издержек обращения, нужно пересчитать прогнозируемый уровень условно-постоянных издержек обращения. Для этого прогнозируемую сумму расходов необходимо разделить на фактический оборот и выразить результат в процентах. Разница, полученная при сравнении пересчитанного уровня расходов с прогнозируемым, показывает размер влияния изменений объема товарооборота на уровень издержек обращения.

Данные табл. 1 позволяют рассмотреть приведенный выше порядок анализа на практическом примере.

На изменение уровня издержек обращения влияют не только объем товарооборота, но и его структура. Так, например, тарифы установлены за 1 тонну перевозимых грузов, а стоимость 1 тонны соли, сахара, тканей, обуви неодинакова. Уровень транспортных расходов по соли будет выше, чем по сахару, а по сахару - выше, чем по тканям, и так далее. При реализации групп товаров стоимость 1 тонны товара, тарифы за перевозку, оборачиваемость, нормы естественной убыли товаров, расценки оплаты труда различны.

Происходящие изменения в структуре товарооборота отражаются на общем уровне издержек обращения. Порядок расчета влияния этого фактора одинаков - используем метод «процентных чисел». Однако из-за сложности расчета показателя «издержкостоемость» реализации отдельных товаров на практике подобные расчеты не производятся. Причем производимые показатели издержкостоемости в литературе различны.

*Таблица 1. Практический пример анализа*

Издержки обращения	План		План в пересчете на фактический товарооборот		Фактически		Отклонения от плана			
							Всего		В т.ч. за счет изменения товарооборота	
	Сумма	Уровень	Сумма	Уровень	Сумма	Уровень	Сумма	Уровень	Сумма	Уровень
Переменные	1 448,37	501,9	1 457,72	501,9	1 452,99	492,45	4,62	-0,01995	0	0
Условно- постоянные	296,625	128,1	296,625	120,75	290,64	0,966	5,985	-0,0315		-0,00735
<b>ИТОГО</b>	<b>1 745,00</b>	<b>630</b>	<b>1 754,34</b>	<b>622,65</b>	<b>1 743,63</b>	<b>578,55</b>	<b>1,365</b>	<b>-0,05145</b>	<b>9,345</b>	<b>-0,00735</b>
Розничный товарооборот	26 439		26 612,57		26 612,57		68,565			

Вышеизложенное означает что издержкoеmкoсть розничного товарoобoрoта в отчетном году по сравнению с предшествующим годом была ниже, то есть удельный вес товаров с относительно низким уровнем расходов по их реализации был выше.

При построении учетной политики для предприятия потребительской кооперации в рамках сельпо автор обосновывает свое предложение, что бухгалтерский учет строится как единая система, а отчетность должна формироваться в трех разрезах: финансовая отчетность, налоговая и управленческая. Внутри бухгалтерской службы на предприятиях потребительской кооперации нужна специализация в трех интерпретациях:

- по видам деятельности: торговля, производство, услуги и т.д.;
- по видам использования бухгалтерской информации в целях финансового, налогового управления и внутрихозяйственного управления;
- по видам задач: например, управление затратами предприятия [2].

При решении задач управления затратами целесообразно разработать и базироваться на концепцию управленческого учета и анализа, которая должна быть гибкой и подвижной и учитывать специфику деятельности потребительского общества. При оптимизации затрат торговой деятельности автор обосновал концепцию учета и контроля издержек обращения по центрам ответственности, определил требования к классификации издержек обращения и использовал элементы нормативного метода учета затрат.

Использование новых методов управления издержками обращения позволяет существенно повысить качественные характеристики и достоверность экономической информации о затратах предприятия и выстроить эффективную систему контроля с определением функций каждого от-дела районного потребительского общества, что в свою очередь обеспечивает мотивационное поведение ответственных работников по созданию режима оптимизации затрат своего предприятия.

#### *Список литературы / References*

1. *Хамидуллина Г.Р.* Учет, контроль и анализ в системе управления издержками обращения. Казань: изд-во КФЭИ, 1998. 99 с.
2. *Хамидуллина Г.Р.* Анализ построения учетной политики организаций // Все для бухгалтера, 2002. № 22 (94).