
**СИСТЕМА «СТАНДАРТ-КОСТ»:**

**АНАЛИЗ ОТКЛЮНЕНИЙ ПО ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ НАКЛАДНЫМ РАСХОДАМ**

> Е.Ю. Воронова, доцент кафедры учета, статистики и аудита, МТИМО (У) МИД РФ, к.э.

**Системы калькулирования себестоимости по полным и переменным затратам**

Поскольку анализ отклонений по производственным накладным расходам несколько различается в зависимости от того, какая система калькулирования себестоимости используется на предприятии, рассмотрим хотя бы в общих чертах, что представляет собой системы калькулирования по полным и по переменным затратам.

Под себестоимостью продукции (работ, услуг) в западной учетной практике традиционно понимается производственная себестоимость, в которую включаются прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и производственные накладные расходы. Не производственные накладные расходы, как правило, рассматриваются как затраты периода и не относятся на работу и виды продукции, они списываются на себестоимость продаж. Себестоимость продукции, рассчитанная по-добычным образом, получила название полной себестоимости.

Сложности и ограничения, связанные с включением производственных накладных расходов (особенно постоянных) в себестоимость продукции (работ, услуг), в начале 1930-х гг. предопределяли разработку систем калькулирования сокращенной себестоимости. Тогда же появился американский метод калькулирования сокращенной себестоимости (метод двух основных разновидностей – калькуляции по прямым затратам («direct costing») и калькуляции по переменным затратам («variable costing»), а также ее британский аналог – калькуляция по предельным издержкам или маржинальная калькуляция («marginal costing»). В ряде других европейских стран (Германия, Франция и др.) системы калькулирования сокращенной себестоимости также получили достаточно развитие. Хотя концептуально три упомянутые выше метода калькулирования различаются, с практической точки зрения их можно считать аналогами.

Наиболее широко применяемая разновидность калькулирования сокращенной себестоимости (по переменным затратам) по существу основана на различиях между постоянными и переменными составляющими себестоимости, которые учитываются при составлении отчета о прибылях и убытках (получающего название «маржинального» в отличие от традиционного отчета).

Согласно системе калькулирования по переменным издержкам в себестоимость продукции включаются все переменные производственные и накладные расходы, в том числе прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и переменные производственные накладные расходы. Постоянные производственные накладные и переменные административные и коммерческие расходы в качестве периодических затрат относятся на себестоимость продаж. Суть данной системы тонко отражает термин «variable costing» (калькуляция себестоимости по переменным издержкам), однако для ее обозначения применяются и уже устоявшийся термин «direct costing» (на практике переменные и производственные накладные расходы как бы включаются в прямые издержки, хотя

---

1 Примечание. Начало – в № 4-6, 2003 г.
фактически они все равно распределяются) и даже двойной термин «direct/variable costs». В России такой тип калькуляции со- 
хранял свой собственный, весьма своеобразный наименование — «директ-костинг».

Важной составляющей системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам является показатель маржинального дохода (contribution margin). Прежде всего, следует отметить, что существует прямая связь между переменными издержками на единицу продукции и продажной ценой, поскольку продажная цена и есть цена за единицу продукции. Переменные издержки (или предельные) издержки на единицу продукции показывают дополнительные издержки на производство, а продажная цена — дополнительный доход от продажи данной последующей единицы продукции. Таким образом, полученный в результате отражает дополнительную прибыль от производства и продажи каждой последующей единицы продукции.

Показатель получил название «маржинального дохода на единицу продукции».

Поскольку постоянные издержки остаются неизменными при производстве дополнительных единиц продукции (пока не наступает необходимость заменить дополнительные производственные мощности), совокупные издержки увеличиваются лишь за счет своей переменной части. Поэтому маржинальный доход на единицу продукции демонстрирует возможное увеличение прибыли при производстве и продаже еще одной единицы продукции. Соответственно маржинальный доход в целом по предприятию представляет собой разницу между выпуском от продажи и переменными издержками. Маржинальный отчет прибыли и убытков, составленный с выделением маржинального дохода, представляет собой более предпочтительным для целей планирования и прогнозирования прибыли.

В данной статье будет рассмотрен анализ отклонений по производственным накладным расходам при системе калькуляции по полным затратам и при системе калькуляции по переменным затратам (директ-костинг).

Особенности анализа отклонений по производственным накладным расходам

Анализ отклонений по производственным накладным расходам в целом аналогичен рассмотренному в предыдущих статьях анализу отклонений по прямым материальным и трудовым затратам, но, естественно, имеет свои особенности, особенно в части постоянных произ- 
водственных расходов. Поскольку в данной статье речь пойдет только о производственных накладных расходах, термин «производственные» в целях упрощения будет пропущен.

Анализ отклонений по накладным расходам предполагает использование как чистой, так и гибкой сметы (бюджета). Жесткая смета накладных расходов предусматривает постоянную сметную сумму расходов при ожидаемом объеме хозяйственных операций. Величина, как правило, планируется на прогнозируемый объем производства и работы. Жесткая же смета, основная на контрактах, заранее определенном объеме производства, применяется для расчета нормативных ставок распределения накладных расходов, то есть в том случае, когда гибкий бюджет превышает установленный уровень величины накладных расходов сверх ситуативной сметы. Максимальный уровень расходов устанавливается гибким бюджетом.

По мере изменения объемов выпускаемой продукции в пределах нормативного уровня деловой активности постоянные расходы не изменяются в целом, но меняют- 
ся в расчете на единицу продукции. С одной стороны, чем больше объем выпускаемой продукции, тем меньше оказываются постоянные издержки на единицу продукции. С дру- 
гой стороны, переменные издержки возрастут пропорционально увеличению объемов выпуска, но остаются неизменными на единицу продукции. Такое смещение переменных и постоянных накладных расходов очень важно при расчете и анализе отклонений.

Переменные накладные расходы для любого объема деловой активности рассчитываются и контролируются с помощью гибкой сметы. За-ложенные в гибкой смете, они соответствуют переменным накладным расходам, отнесенным на продукцию, а отклонения по переменным на-кладным расходам являются результатом со-опоставления данных расходов и фактических переменных накладных расходов.

Постоянные накладные расходы могут быть полностью отнесены на заказы и виды продукции только в том случае, если они распределяются на объем производства исходя из которого рассчитывалась их ставка распределения. Иными словами, если база, выраженная в единицах объема производства, установлена для расчета ставки распределения, совпадает с фактическим объемом производства, то величина сметных постоянных накладных расходов и постоянных накладных расходов, распределенных на продукцию, будут одинаковыми. Использование показателей нормальной мощности в качестве балльных дает уверенность в том, что все постоянные общепроизводственные расходы будут отнесены на производственный продукт, когда нормальная мощность достигнута.

В практике подобная ситуация случаєтся достаточно редко, поскольку распределение накладных расходов основано на производственной деятельности на последующий период, следовательно, возникает отклонение постоянных накладных расходов.

В качестве альтернативного подхода в системе калькулирования используются разрывы, при которых накладные расходы распределяются на продукцию, а рассчитываются как разрывы периодов фактических постоянных накладных расходов сравниваются со сметными расходами. Любые различия, которые возникают между сметными и фактическими накладными расходами, становятся основой для учета отклонений по переменным расходам. В этом случае анализ отклонений по постоянным и переменным накладным расходам позволяет руководству определять, удача в ли или неудачно осуществляется контроль за производственными накладными расходами и загруженной производственными мощностями.

Расчет отклонений производства производится на примере предприятия, имеющего одно производственное подразделение и производящее один единственный продукт, требующий одной операции. Начальные остатки незавершенного производства и готовой продукции отсутствуют. Переменные накладные расходы распределяются пропорционально машино-часам. Полностью данные для примера опубликованы в архиве ранее статьи; в табл. 1 приведены данные относительно производственных накладных расходов.

| Таблица 1 |
|-------------------------------|----------------|
| Фактические и нормативные показатели для анализа отклонений |
| Показатели | Значение |
| Нормативные накладные-часы на единицу продукции | 9 |
| Нормативный норматив производственных накладных расходов на единицу продукции | 270 |
| Средний объем накладных расходов за отчетный период, в том числе | 1000 |
| Фактические накладные расходы за отчетный период, в том числе | 900 |
| Фактические накладные расходы за отчетный период, в том числе | 880 |
| Фактические накладные расходы за отчетный период, в том числе | 4980 |
| Средний объем накладных расходов за отчетный период, в том числе | 270 000 |
| Средний норматив накладных расходов за отчетный период, в том числе | 540 000 |
| Фактические накладные расходы за отчетный период, в том числе | 281 000 |
| Фактические накладные расходы за отчетный период, в том числе | 563 500 |

Прежде всего, произведем некоторые дополнительные расчеты. Во-первых, определим объем производства в машино-часах и представим данные в табличной форме (табл. 2).

| Таблица 2 |
| Расчет объема производства (в машино-часах) |
| Показатели | Значение |
| Средний объем производства | 5000 |
| Объем производства по плану (в машино-часах) | 5000 |
| Фактический объем производства (в машино-часах) | 4950 |


АУДИТОР № 7, 2003
Контроллинг

Во-вторых, рассчитаем нормативные ставки распределения накладных расходов. Они представляют собой «величину средних общеизвлекаемых расходов на единицу продукции при нормативном объеме производства» ⁴. Для этого используются соотношения, где в числителе стоят сметные накладные расходы, а в знаменателе — сметный объем производства в машинно-часах. Полученные результаты представлены в табл. 3.

Таблица 3
Расчет нормативных ставок распределения накладных расходов

<table>
<thead>
<tr>
<th>Показатель</th>
<th>Значение</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Средние переменные производственные накладные расходы</td>
<td>54</td>
</tr>
<tr>
<td>Средние постоянные производственные накладные расходы</td>
<td>108</td>
</tr>
<tr>
<td>Средние совокупные производственные накладные расходы</td>
<td>162</td>
</tr>
</tbody>
</table>

В-третьих, отнесем сметные и фактические накладные расходы, а также объем производства по гибкой смете и фактическим объемом производства (в машинно-часах) на реализованную продукцию (850 единиц). Это делается для целей дальнейшего (в следующей статье) согласования сметной и фактической прибыли. Данные по распределению накладных расходов представлены в табл. 4.

Таблица 4
Распределение накладных расходов и объема производства (в машинно-часах) на реализованную продукцию

<table>
<thead>
<tr>
<th>Показатель</th>
<th>Значение</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Сметные переменные производственные накладные расходы на 1 машинно-ч</td>
<td>250 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Сметные постоянные производственные накладные расходы на 1 машинно-ч</td>
<td>510 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Совокупные сметные производственные накладные расходы на 1 машинно-ч</td>
<td>765 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Фактические переменные производственные накладные расходы на 1 машинно-ч</td>
<td>246 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Фактические постоянные производственные накладные расходы на 1 машинно-ч</td>
<td>522 750</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Примечания.


Анализ отклонений по производственным накладным расходам (при калькуляции себестоимости по полным затратам)

Общее отклонение по производственным накладным расходам. Накладные расходы относятся на запасы и виды продукции на основе избранной базы распределения, (чаще всего, норма-часов, в примере — нормативных машинно-часов, требующихся для выполнения фактического объема продукции), умноженной на нормативную ставку распределения накладных расходов. В конце отчетного периода (как правило, месяца) фактические вполнекие накладные расходы сопоставляются с расходами, отнесенными на производство с использованием нормативных ставок распределения. Разница между этими двумя показателями представляет собой общее отклонение по накладным расходам.

Не полностью начисленные (недораспределенные) накладные расходы считаются неблагоприятным отклонением, поскольку в результате применения нормативной ставки часть накладных расходов не была предусмотрена. Причинами появления неблагоприятного отклонения по накладным расходам могут быть скрытые объемы производства ниже запланированного, при котором не происходит освоения постоянных идентификаторов, отнесение расходов на запасы, и, следовательно, их освоения постоянными ставками и др.

При превышении фактических объемов производства ранее запланированных общее отклонение по накладным расходам расценивается как благоприятное. Иными словами, излишние начисленные (перераспределенные) накладные расходы являются результатом...
Контроллинг

tого, что увеличение постоянных накладных
расходов отставало от роста объема произ-
водства.
Общее отклонение по производственным
накладным расходам может быть рассчитано
следующим образом и составит:
Фактические
производственные
накладные
расходы
Производственные
накладные расходы, распределенные
на продукцию
с использованием
нормативных ставок
769 250 у.д.е. = (850 у.д.е. х 5 машинно-часов х
х 162 у.д.е./машинно-час) = 80 750 у.д.е. (к)
Полученное неблагоприятное отклонение
(фактические производственные накладные
расходы оказались больше расходов, распре-
деленных на продукцию, т.е. часть накладных
расходов оказалась недораспределенной) не-
обходимо тщательно проанализировать с тем,
чтобы выявить и пометить причины отклонения
и выработать соответствующие рекоменда-
ции.
Анализ отклонений по производственным
накладным расходам можно проводить с при-
менением двух, трех или четырех показате-
лей в зависимости от требуемого уровня де-
тальности.

Анализ отклонений по производственным
накладным расходам с применением
двух показателей
При анализе отклонений с применением
двух показателей общее отклонение по наклад-
ным расходам разбивается на два отклонения:

✓ контролируемое отклонение (отклонение
сметы);
✓ отклонение объема производства (некон-
тролируемое отклонение).

Контролируемое отклонение (отклоне-
ние сметы) представляет собой разницу меж-
ду фактическими пооперационными накладными
расходами и нормативными накладными расхо-
дами в расчете на фактический объем объема
производства (расходами в соответствии с гиб-
ким бюджетом). Формула гибкого бюджета —

"это уравнение, которое корректно опреде-

ляет общие бюджетные затраты для любого
уровня производственной деятельности.
Формула гибкого бюджета: (переменные дей-
стивы на единицу х количество произведен-
ных единиц) + бюджетные постоянные зат-
раты." Таким образом, контролируемое от-
клонение может быть определено следующим
образом:

Контролируемое фактическое
отклонение = производственные
отклонения сметы
накладные расходы
Производственные
накладные расходы
накладные расходы

769 250 у.д.е. = [(850 у.д.е. х 5 машинно-часов х
х 64 у.д.е./машинно-час) + 510 000 у.д.е.]
= 79 750 у.д.е. (к).

Фактические постоянные производственные
накладные расходы превышают предусмотрен-
ную смету, следовательно, получившееся отклонение
29 750 у.д.е. может рассматриваться как не-
благоприятное. Поскольку производственные
накладные расходы включают целый ряд статей,
причины возникновения бюджетных отклонений
могут быть выявлены в результате пошагового
сравнения сметных расходов с фактическими.

Отклонение объема производства (не-
контролируемое отклонение) относится
только к постоянным накладным расходам и
возникает в случае, когда фактический объем
производства отличается от объема произ-
водства, который принимался для исчисле-
ния ставки распределения постоянных
производственных накладных расходов.

Отклонение объема производства пред-
ставляет собой разницу между сметными по-
стоянными накладными расходами и норма-
тивными постоянными накладными расхо-
дами, распределенными на фактический объем
производства. Следует особо отметить, что
"степень покрытия постоянных производ-
ственных накладных расходов относится к
различной степени закладированным и дей-
ствительному объему производства, а не
к объему продаж".

3 Николаев О. Е., Пашинян Т. В. Управленческий учет. М. УРСС, 1997. – С. 118.
4 Величкин Р. Оценка и предварительное финансирование инвестиций, использование выплатных форм для роста
Если отклонение объема производства происходит вследствие отдельных фактического объема производства от прогнозируемого, то оно рассматривается как потеря производимости. С помощью данного отклонения оценивается способность руководства определить оптимальный объем производства для распределения постоянных накладных расходов. Однако если объем, используемый в качестве базы распределения, представляет собой размер продукции, который руководители считают важным, то фактический объем оказывается меньше сметного, то нарушение объемов говорит о понедельных убытках. Причем эти убытки выражаются не в денежном значении изменения объема, а представляют собой упущенную выручку в размере маржинального дохода (выручка минус переменные расходы) по единицам продукции, которые не были произведены и проданы.

Учитывая, что и один, и другие расходы относятся на продукцию с использованием нормативной ставки распределения, расчет отклонения объема производства может быть выполнен следующим образом:

Неконтролируемое отклонение = (Сметный объем производства \* (Нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов \* 5000, всего, машинно-часов, \* 108 у.д.е/машинно-час) - Объем производства по сметному бюджету) / 54 000 у.д.е. (чк),

Поскольку в системе калькуляции по полным затратам постоянные производственные накладные расходы включаются в себестоимость произведенной продукции, из полученного отклонения выделяется величина, относящаяся к реализованной продукции.

Окончательное отклонение объема производства является независимым и показывает расходы, понесенные в связи с производственными и

щихся в наличии производственных мощностей, которые либо не использовались вовсе, либо использовались недостаточно эффективно. Действительно, на продукцию фактически было отнесено затрачено из расчета 3400 машинно-часов, в то время как сметные машинно-часы, на которые должны были распределяться постоянные накладные расходы, ошибочно оценены как 5000 часов. Постоянные накладные расходы не могли быть отнесены на оставшиеся неучтенные 500 машинно-часов и, следовательно, оставались недораспределенными.

Если бы предприятие произвело продукции больше, чем было запланировано, отклонение объема производства было бы благоприятным и отражало преимущество лучшего, чем ожидалось, использования производственных мощностей. Естественно, производственный процесс должен контролироваться таким образом, чтобы лишняя продукция не производилась только для того, чтобы обеспечить благоприятное отклонение объема производства.

Анализ отклонения объема производства определяет необходимость проведения различий между понятиями «затраты на ресурсы» и «использование ресурсов». Затраты на ресурсы имеют отношение к приобретению производственных мощностей для производства определенного объема продукции. Использование ресурса подразумевает фактическую производительность (эффективность). Поэтому неконтролируемое отклонение (отклонение объема производства) может быть разбито на:

- отклонение объема производства по мощностям;
- отклонение объема производства по эффективности.

Окончательное отклонение объема производства по мощности включает в себя результат превышения или отклонения фактического объема производства от сметного объема, в результате которого не произошло соответствующего изменения постоянных накладных расходов. Именуя отклонение объема производства по мощности и соответственно оценивая его в суммарных накладных расходах, которые предприятие пожертвовало, в полной мере использовав свои производственные
Контролинг

мощности, и определяется следующим образом:

\[
\text{Отклонение объема производства по мощности} = (\text{Сметное количество часов} - \text{Фактическое количество часов}) \times \text{Нормативная стоимость на одного рабочего}
\]

(5900 машино-часов \(-\) 4800 машино-часов) \times 100 у.д.е. = 5100 у.д.е. (н). В данном случае отклонение объема производства по эффективности связано с неблагоприятными условиями работы, поскольку фактический уровень производства ниже, чем ожидаемый, и недостаточным уровнем использования оборудования.) и рассчитывается следующим образом:

\[
\text{Отклонение объема производства по эффективности} = (\text{Фактическое количество часов} - \text{Нормативное количество часов}) \times \text{Нормативная стоимость на одного рабочего}
\]

(4800 машино-часов \(-\) 5100 машино-часов) \times 100 у.д.е. = 8000 у.д.е. (н).

В данном случае отклонение объема производства по эффективности связано с неблагоприятными условиями работы, поскольку фактический уровень производства ниже, чем ожидаемый, и недостаточным уровнем использования оборудования.)

Из полученного отклонения выделяют величину, относящуюся к реализованной продукции:

5100 у.д.е. \times 850 у.д.е. = 5100 у.д.е. (н).

Вторым этапом отклонения, которое имеет место с отклонением по мощности, является отклонение объема производства по эффективности (по трудоемкости). Это отклонение представляет собой сумму, возникающую в результате несоответствия затрат времени на фактическое производство нормативному времени, предусмотренному для текущего производства, а также нецелесообразного использования невыработанных мощностей. Хотя данное отклонение и называется отклонением объема по эффективности, оно в значительной степени зависит от соответствующих отклонений по прямым материальным и трудовым затратам, а также по переменным накладным расходам, таких как «по отклонениям ОПР не может быть скорректированы работы» и «как в рабочий период». Таким образом, данное отклонение свидетельствует о более эффективном использовании имеющихся средств (в рассматриваемом примере эффективность ис-

Анализ отклонений по производственным накладным расходам с применением трех показателей

При анализе отклонений по производственным накладным расходам с применением трех показателей могут использоваться различные схемы оценки трех отклонений. В данной статье отклонение затрат (контролируемое) подразделяется на два отклонения:

Контроллинг

- отклонение по затратам на совокупные накладные расходы ²;
- отклонение переменных накладных расходов по эффективности.

Неконтролируемое отклонение (отклонение объема производства) рассчитывается аналогично рассмотренному выше.

Отклонение по затратам на совокупные производственные накладные расходы определяется как разница между фактическими накладными расходами и сметными накладными расходами, исчисленными на основе фактических машинно-часов, и определяется следующим образом:

Отклонение по затратам на совокупные накладные расходы

\[ \text{Отклонение по затратам на совокупные накладные расходы} = \text{Фактические накладные расходы} - \left( \text{Фактический объем производства} \times \frac{\text{Нормативная ставка}}{\text{Распределение на переменные расходы}} \right) \]

Сметные + постоянные накладные расходы

\[ 769250 \text{ у.д.е.} - \left( \frac{4675 \text{ машинно-часов} \times 54 \text{ у.д.е.}}{\text{машинно-час}} + 510000 \text{ у.д.е.} \right) = 689 \text{ у.д.е.} (\%) \]

Полученное отклонение на совокупные накладные расходы в размере 6890 у.д.е. является неблагоприятным, поскольку фактические накладные расходы оказались выше сметных. Более подробно анализ отклонения по затратам на совокупные накладные расходы будет проведен ниже при анализе отклонений в применении четырех показателей.

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности аналогично отклонениям по прямым затратам - по производительности труда и использованию материалов, поскольку такое содержится в себе некоторые показатели эффективности (использования ресурса), отражая эффективность использования переменных накладных расходов. Считается, что неэффективность использования базы

(в нашем примере, машинно-часов) вызывает рост переменных накладных расходов. Тем не менее предположение о том, что переменные накладные расходы находятся в прямой зависимости от объема производства, выраженного в машинно-часах, не всегда представимо обозначенным.

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности показывает изменение потребления переменных накладных расходов, происходящее благодаря эффективному или неэффективному использованию оборудования, и рассчитывается следующим образом:

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности

\[ \text{Отклонение переменных накладных расходов по эффективности} = \left( \frac{\text{Фактический объем производства}}{\text{Нормативная ставка на переменные накладные расходы}} \right) \times (4675 \text{ машинно-часов} - 4250 \text{ машинно-часов}) \times 54 \text{ у.д.е.} / \text{машинно-час} = 22950 \text{ у.д.е. (в)} \]

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности в размере 22950 у.д.е. является неблагоприятным, поскольку фактические машинно-часы превышают допустимые нормативные часы (исчисленные на фактический объем производства), и отражает неэффективное использование машинного времени. Дополнительная информация в отношении влияния использования машинного времени на переменные накладные расходы может быть получена при анализе отдельных статей переменных накладных расходов.

Сопоставив итоговые результаты анализа отклонений по производственным накладным расходам с применением трех показателей с величиной общего отклонения по производственным накладным расходам:

\[ 6890 \text{ у.д.е. (в)} + 22950 \text{ у.д.е. (в)} + 510000 \text{ у.д.е. (в)} = 582940 \text{ у.д.е. (в)} \]

Аналisis отклонений по производственным накладным расходам с применением четырех показателей

Данный метод дополняет предыдущий (с использованием трех показателей) дополнительной

² Терминология заимствована из западного бухгалтерского учета и в настоящее время принята в России.
разбивкой отклонения по затратам на совокупные накладные расходы:

- на отклонение по затратам на переменные накладные расходы;
- отклонение по затратам на постоянные накладные расходы.

Фактический содержит собой раздельное рассмотрение отклонений по переменным и постоянным накладным расходам.

Отклонение по затратам на переменные накладные расходы возникает вследствие отличия фактических переменных затрат от нормативных переменных затрат в расчете на фактический объем производства. Значительность информации, которую обеспечивает расчет данного отклонения, зависит от того, насколько оптимальной является взаимосвязь между избранной базой распределения (машино-часами) и переменными накладными расходами.

Поскольку отклонение по затратам на переменные накладные расходы отражает разницу между фактической и нормативной стоимостью переменных накладных расходов, оно является разницей между фактической и нормативной стоимостью переменных накладных расходов по прямым затратам и по цене на материалы и по ставке заработной платы. Вместе с тем между ними существуют некоторые концептуальные различия. Переменные накладные расходы не являются однородными - они включают основное число отдельных статей, например, вспомогательные материалы, добавленную заработную плату, расходы на освещение, отопление и т.д. Нормативная ставка распределения переменных накладных расходов представляет собой удельные затраты на единицу объема (в рассматриваемом примере - на 1 машинно-час), которые будут понесены по всем статьям переменных накладных расходов.

Отклонение по затратам на переменные накладные расходы может произойти из-за роста или снижения стоимости отдельных статей переменных накладных расходов. Допустим, если изменение стоимости отдельных статей переменных накладных расходов является единственной причиной изменения общих расходов. Если отклонение по затратам на переменные накладные расходы неблагоприятное, значит, прибыль увеличивается в отрезок отклонений переменных накладных расходов; если отклонение благоприятное, то произошло снижение отдельных расходов.

Наличие отклонения по затратам на переменные накладные расходы говорит о том, что насколько оно относится к отклонениям в цене. Единственное отличие описанного ранее отклонения в цене (аналогию отклонений с применением двух показателей) от отклонения по затратам на переменные накладные расходы состоит в том, что при исчислении отклонения по затратам на переменные накладные расходы используются фактические машино-часы, а не нормативные. Формула расчета данного отклонения представлена ниже:

Отклонение по затратам на переменные накладные расходы = Фактические переменные накладные расходы - Нормативные ставки × распределения переменных накладных расходов

246 500 у.д.е. - (4675 машинно-часов × 54 у.д.е./машино-час) = 5950 у.д.е. (6).

Полученное отклонение в размере 5950 у.д.е. является благоприятным, поскольку величина фактических переменных расходов оказалась меньше, чем ожидалось. Даже если отклонение неблагоприятное, оно не говорит о корректности учета и отсутствие оптимального уровня переменных накладных расходов. Контроль за уровнем переменных накладных расходов требует анализа по каждой отдельной статье.

Отклонение по затратам на постоянные накладные расходы ограничивает валовую фактического уровня цены на постоянные производственные накладные расходы и определяет отклонение фактических постоянных накладных расходов от цены величины. Отклонение по затратам на переменные накладные расходы считается контролируемым, хотя такой подход не идеален, так как руководитель непосредственно контролирует накладные расходы.

http://academic.juniper.net/ru/anandit/ACC_/Managerial_Accounting_Chapter_10.htm
Контрольные

звено не в состоянии контролировать постоянные расходы. Это является приоритетом руководства высшего звена. Отклонение по затратам на постоянные накладные расходы рассчитывается следующим образом:

Отклонение по затратным
на постоянные
накладные расходы — фактические — постоянные — накладные расходы

Сметные — постоянные накладные расходы

522 750 у.д.е. — 510 000 у.д.е. = 12 750 у.д.е. (н).

Полученное отклонение в размере 12 750 у.д.е. является незначительным, поскольку фактические накладные расходы оказались большие зачисленных в смете.

Сопоставим итоговый результат анализа отклонений по производственным накладным расходам с применением четырех показателей (с учетом того, что отклонение переменных накладных расходов по эффективности и отклонение объема производства были определены ранее) с величиной общего отклонения по производственным накладным расходам:

22 950 у.д.е. (н) — 5950 у.д.е. (н) + 12 750 у.д.е. (н) + 51 000 у.д.е. (н) = 80 750 у.д.е. (н).

С одной стороны, анализ отклонений с использованием четырех показателей предполагает более детализированное рассмотрение отдельных элементов затрат, анализ возникновения и распределения расходов, чем два других способа. Кроме того, ответственность за постоянные и переменные накладные расходы обычно возлагается на руководителей разных уровней. С другой стороны, применение этого метода требует больших денежных и временных затрат. К тому же определить достаточно точно переменные и постоянные накладные расходы можно далеко не всегда, поскольку разделение смешанных накладных происходит с помощью приемов, отличающихся известной условностью.

При более незначительном от выбранного метода рассчитываемые отклонения являются результатом детального анализа разницы между фактическими и нормативными затратами. Эта разница, представляющая собой общее отклонение по производственным накладным расходам, используется для проверки полученных отклонений независимо от выбранного метода учета.

Особенности анализа отклонений по производственным накладным расходам (при калькуляции себестоимости по переменным затратам)

Системы калькуляции себестоимости по переменным затратам предполагают разделение производственных накладных расходов на переменные и постоянные с соответствующим анализом отклонений по этим составляющим.

Общее отклонение по переменным накладным расходам. Поскольку различие двух систем калькуляции себестоимости заключается в особенностях учета постоянных производственных накладных расходов, расчет отклонений по переменным накладным расходам дивергирует в обоих системах. Соответственно и в системе директ-костинг отклонение переменных накладных расходов по эффективности составляет 22 950 у.д.е. (н), а отклонение по затратам на переменные накладные расходы — 5950 у.д.е. (н). Тогда общее отклонение по переменным накладным расходам будет:

22 950 у.д.е. (н) — 5950 у.д.е. (н) = 17 000 у.д.е. (н).

Общее отклонение по переменным накладным расходам может быть подсчитано также следующим образом:

Общее отклонение по переменным накладным расходам = Фактические — переменные накладные расходы

Постоянные накладные расходы — переменные накладные расходы

246 500 у.д.е. — (4250 ложич-чашок × 54 у.д.е./ложич-чашка) = 17 000 у.д.е. (н).

Общее отклонение по переменным накладным расходам является результатом как изменения цен, так и эффективности производства, при чем наблюдается их большая вакационность читая при анализе отклонений по прямым затратам.

Если бы единственной причиной изменения суммы переменных накладных расходов стало изменение цен на труд и материалы, однако на отклонение по
переменных накладных расходов влияют также и то, насколько эффективно используются отдельные остающиеся накладные расходы. Рассмотрим эффективное использование средств увеличивает фактические переменные накладные расходы. Таким образом, дадим если фактические значения накладных расходов по отдельным статьям аналитически значимым и сводим или нормативной стоимости, все же может проводить незавершённое отклонение суммы переменных накладных расходов.

Аналогично эффективное использование может уменьшить фактические накладные расходы уменьшить сумму фактических накладных расходов. Эффективное использование переменных накладных расходов приводит к благоприятному отклонению. Если преобладает тенденция к расточительному использованию, общее изменение будет неблагоприятным, и соответственно благоприятным в противоположном случае.

Отклонения по постоянным накладным расходам. В системе калькулирования себестоимости по переменным затратам постоянные накладные расходы не распределяются на производимую продукцию, а значит, нет необходимости делать их величину между реализацией и оставшейся в запасе продукцией. Они рассчитываются как затраты отчетного периода и в полной сумме списываются на себестоимость продаж. Следовательно, здесь присутствует только одно отклонение, а именно отклонение на постоянные накладные расходы. Данное отклонение представляет собой сумму отклонений по затратам на различные составляющие постоянных расходов и определяет, насколько успешно производилось управление ресурсами:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Отклонение по затратам на постоянные накладные расходы</th>
<th>Фактические расходы</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Счетные - постоянные накладные расходы 553 500 у.е.</td>
<td>710 000 у.е.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

См. 38 http://www2.thuctta.edu/morris/Chap9Notes.html.

Таким образом, разница между отклонением по затратам на постоянные накладные расходы, исчисленных в соответствии с системой накладных, и отклонением, рассчитанным для системы калькулирования по постоянным затратам, составляет 750 у.е., которые в системе полных затрат относятся к 50 единицам продукции (900 у.е. - 850 у.е.), произведенным, но не реализованным в текущем отчетном периоде.

Считается, что общее отклонение по затратам на постоянные накладные расходы не предоставляет достаточной информации для принятия решения в отношении того, где и когда корректирующее воздействие будет возможно или желательно. Постоянные издержки находятся под воздействием скорее всех причинных факторов, чем краткосрочных изменений объема производства. Вследствие этого при расчете отклонения по затратам на постоянные накладные расходы не должна учитываться неконтролируемые факторы.

В то же время данные, полученные в результате подсчета традиционных отклонений объема производства по системе полных затрат, передко оказывают влияние на информацию, будучи результатом либо недостаточно успешных продаж, либо недостаточно эффективного производства, содержатся соответственно в отклонениях по продажам или в отклонениях по переменным затратам.

Постоянные накладные расходы, понесенные в отчетном периоде, могут быть результатом предыдущих решений по инвестированию, вкладки рабочей силы и т.п., и, исходя из определения, постоянны при любом объеме производства. В то же время применение статей распределения (исчисленных на единицу объема производства) для включения постоянных накладных расходов и себестоимость продукции по системе калькулирования по полным затратам приводит к тому, что такие расходы могут рассматриваться как переменные по отношению к объему производства. Все это, а также увеличение доли постоянных накладных расходов в общем

АУДИТОР № 7, 2003
Контроллинг

Сумма затрат сокращает возможности использо-
вания отклонения объема производства для
целей планирования и контроля постоянных
надежек.

Ответственность
за производственные накладные
расходы

Постоянные производственные накладные
расходы связаны, как правило, с долгосрочны-
ми решениями высшего руководства и решения-
ями в рамках стратегического планирования.

Управление и контроль за этими расходами
обычно возлагается на менеджеров подразделе-
ний производственных отделов. В данной связи
представляется целесообразным рассмотреть
вопрос установления ответственности руково-
дителей структурных подразделений за под-
контрольные им затраты.

С одной стороны, многие элементы накладных
расходов достаточно просто соотнести
с конкретными подразделениями, что не вызы-
вает сложностей в установлении ответственнос-
ти. С другой стороны, распределение накладных
расходов между подразделениями с применени-
ем специально рассчитанных ставок усвои-
яет определение ответственности, поскольку для
того, чтобы учесть все расходы подразделе-
ния, необходимо учитывать в отчете подраз-
делений затраты на них накладные расходы.

В качестве примера можно привести опре-
деление ответственности за такой элемент на-
кладных расходов, как затраты на ремонт.

С одной стороны, если на них полностью ответ-
ственен ремонтный цех, руководители произ-
водственных подразделений могут предъяв-
лять заявленные требования к ремонтным ус-
лугам. С другой стороны, если затраты на ремонт
относятся на производственные подразделе-
ния, их руководители могут существенно
сократить заказы на ремонт.

Наиболее оптимальное соотношение в опре-
делении ответственности достигается в рама-
ках общей политики предприня-
тия, которая, как правило, предполагает
разработку предварительной программы по
ремонту. Поскольку ремонтные работы ведомы
на больших размерах в рамках пред

I1 http://www/globaldistancelearning.com/Management/Benefits/form-04.html

36
Контроллинг

Вспомогательных материалов, дополнительно го труда и т.п. в ходе производства, что подле зят контроль со стороны подразделения произ водственного подразделения. Таким образом, ответственность за отклонения по затратам на переменные накладные расходы обычно возлагается на производственные отделы.

Изменение переменных накладных расходов прямо связано с изменением эффективности использо вания машинного времени. Если переменные накладные расходы действительно пропорциональны расходованию машинного времени, отклонение переменных накладных расходов по эффективности может вызываться эффективным либо неэффективным использованием машинного времени. При изменении количества используемых машинно-часов по сравнению с нормативными, позитивными производственные изменения суммы переменных накладных расходов.

Действие такого подхода зависит от навыка срочного переноса переменных накладных расходов и числа работников, участвующих в управлении. Изменение, действительно ли переменные накладные расходы изменяются пропорционально избранные базе распределения? Если это так, то ответственность за отклонения переменных накладных расходов по эффективности должна быть возложена на руководство, отвечающее за использование оборудования, а именно начальников производственного подразделения.

Экологические платежи: разлук бьла недолгой

Правительство РФ утвердило новые ставки платежей за негативное воздействие на окружающую среду. Такое сенсационное заявление сделано 4 июня в Москве на пресс-конференции Виталий Аполлонов. Но он, к сожалению, не уточнил, в чем обоснованы утверждения правительства о негативном воздействии на окружающую среду.