

## СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ

В статье представлены современные методики управленческого учета накладных затрат в организациях промышленности Республики Беларусь. Рассматривается механизм распределения накладных затрат с использованием метода ABC, который позволяет принимать обоснованные управленческие решения в ценообразовании и обеспечивает определение накладных затрат, подлежащих сокращению. Основой представленных разработок в области управленческого учета накладных затрат в организациях промышленности стали методические подходы, встречающиеся в экономической литературе и практической деятельности организаций экономически развитых стран.

The article presents the modern methods of management accounting of overhead costs in organizations of industry of the Republic of Belarus. The mechanism of overhead costs distribution with the use of the ABC method is considered. That allows making reasonable management decisions in pricing and ensures finding of overhead costs to be reduced. The presented developments in the sphere of management accounting of overhead costs are based on the methodical approaches found in economic literature and practical activity of the organizations of economically developed countries.

**Ключевые слова:** накладные затраты; распределение; метод ABC; постоянные затраты; переменные затраты.

**Key words:** overhead costs; distribution; the ABC method; fixed costs; variable costs.

### Введение

*В современных условиях деятельность отечественных производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при максимальном снижении затрат на ее производство. На размер затрат, осуществленных в процессе выпуска отдельных видов продукции (работ, услуг) влияет как величина указанных затрат, подлежащих распределению, так и методики их распределения. От выбора способа распределения накладных затрат зависит точность определения себестоимости выпуска по отдельным технологическим линиям и видам продукции. Последнее, в свою очередь, имеет важное значение для ценообразования и структурной политики производственной организации (формирование номенклатуры выпуска и реализации продукции). Трудности, которые испытывают промышленные организации в процессе формирования себестоимости и управления накладными затратами, обуславливают необходимость пересмотра состава и структуры затрат на организацию и управление производством с целью приведения их в соответствие с международными стандартами, совершенствования методик распределения накладных затрат.*

Управленческий учет затрат в XX веке начинает обеспечивать информацией очень сложную структуру управления предприятием. В связи с этим вопрос изучения накладных затрат приобрел новый смысл. В 1920–1950-х годах на зарубежных предприятиях доминировал метод учета полных затрат. При данном методе накладные затраты распределялись между производимыми продуктами пропорционально выбранной базе. На основе информации о полной себестоимости продукта принимались управленческие решения в области ассортимента и ценовой политики. В 1950–1980-е годы широкое применение получил метод «директ-костинг», в рамках которого постоянные накладные затраты без распределения списывались на уменьшение выручки, а

переменные накладные затраты распределялись между производимыми продуктами пропорционально выбранной базе. Такой подход позволил усовершенствовать систему бюджетирования на предприятиях путем внедрения гибких смет, управлять затратами и принимать управленческие решения типа «производить или покупать», «на каком оборудовании выполнять заказ» и т. д. Начиная с конца 1980-х годов постепенно возрождается метод учета полных затрат, который трансформировался в систему учета затрат по видам деятельности, требующую еще большей точности распределения накладных затрат между конкретными продуктами.

Актуальность проблемы распределения накладных затрат на современном этапе развития управленческого учета продиктована следующими обстоятельствами:

- усилением контроля за расходом средств;
- расширением числа предприятий, применяющих методы ценообразования на основе затрат;
- спецификой производства. В ряде отраслей заказчик может потребовать исчисления полной себестоимости продукта. Примером могут служить военные заказы, где необходима информация о полных затратах;
- принимаемыми управленческими решениями.

Тема распределения накладных затрат актуальна для любого предприятия еще по очень простой причине: от того, по какой системе, по каким принципам распределяются накладные издержки, зависит, насколько хорошо предприятие понимает, что ему делать выгодно, а что – нет. Иначе говоря, определяется прибыльность подразделений, продуктов, клиентов и т. д. А уже от этого зависит стратегия развития. Причем два одинаковых предприятия при разных системах распределения накладных издержек будут иметь абсолютно разные финансовые результаты и принимать разные решения. Следовательно, методика учета и распределения косвенных затрат представляет интерес как для организаций-монополистов, так и для небольших промышленных фирм.

Основной составляющей системы распределения накладных затрат является ставка их распределения (поглощения).

Необходимость использования расчетной ставки накладных затрат вызвана следующим обстоятельством:

- при помощи ставок накладных затрат осуществляется процедура их распределения между центрами затрат и видами продуктов;
- с использованием ставок накладные затраты отражаются на счетах управленческого учета;
- анализ ставок распределения накладных затрат способствует выявлению причин и виновников перерасхода данных затрат на предприятии;
- определение ставки переменных накладных затрат повышает эффективность планирования данных затрат путем создания системы гибких бюджетов.

В общем виде расчетную ставку накладных затрат ( $r$ ) можно представить в виде формулы

$$r = \frac{\text{Накладные затраты вида деятельности}}{\text{Количество носителей затрат}}.$$

Используя общий подход к формированию затрат организации, можно утверждать, что совокупная величина затрат, сформированная в процессе осуществления хозяйственной деятельности будет описана при помощи математического аппарата следующим образом:

$$Tc = Dc + \Sigma NCO \cdot r,$$

где  $Tc$  – общая величина затрат;

$NCO$  – количество носителей затрат.

Таким образом, величина затрат, понесенных в связи с формированием добавленной стоимости в процессе осуществления деятельности ( $Cav$ ), будет представлять собой следующее равенство:

$$Cav = \Sigma NCO \cdot r.$$

Такая информация может быть полезной для управленческого персонала, поскольку она отражает объем затрат в целом по организации и объем затрат, понесенных в связи с созданием добавленной стоимости. Сравнивая величину добавленной стоимости с величиной соответствующих затрат, можно оценивать эффективность деятельности организации.

Ставки накладных затрат могут быть установлены в виде коэффициентов и процентов. В этом случае выделяют коэффициентные и процентные ставки распределения. Первые используются, как правило, применительно к базам распределения, выраженным натуральными и трудовыми измерителями (единицы продукции, человеко-часы и т. д.), вторые широко применяются в отношении баз распределения, выраженных в денежных измерителях.

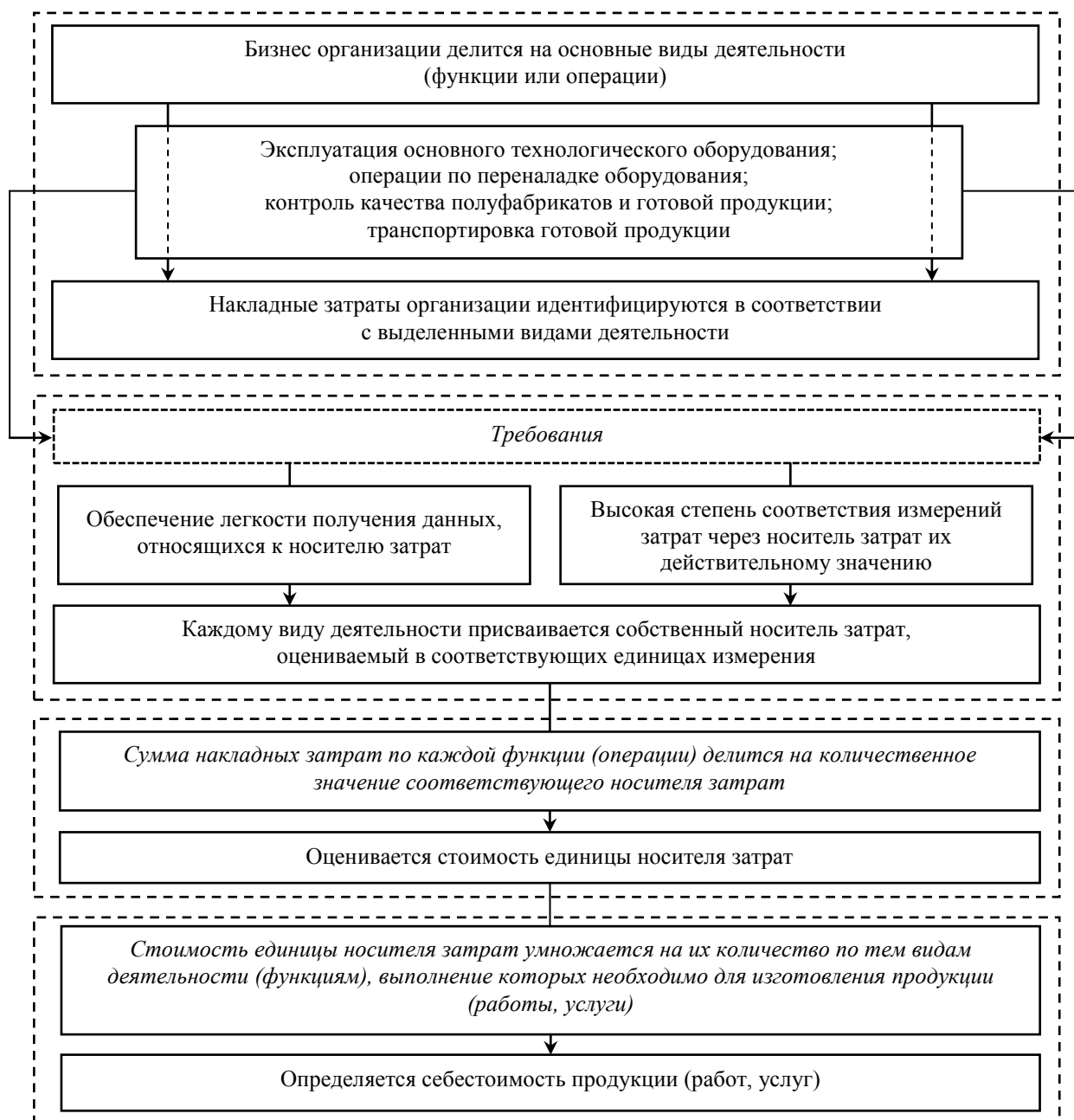
Ставки распределения накладных затрат можно различать в зависимости от вида используемых баз распределения. В начале XX века для распределения накладных затрат в отечественной практике применялись следующие базы: прямые затраты производства, прямые затраты на оплату труда рабочих, прямые затраты на материалы, единицы вырабатываемых продуктов. Использование данных расчетных баз не было регламентировано государством. Впоследствии появились новые базы распределения накладных затрат: производственная стоимость готовых продуктов, полная стоимость готовых продуктов, весовые характеристики основных продуктов и т. п. Таким образом, база распределения может определять вид ставки накладных затрат (таблица 1).

Таблица 1 – Базы распределения производственных накладных затрат

База	Формула ставки накладных затрат	Характеристика базы распределения	Сфера применения формулы
1. Прямые затраты на оплату труда	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Прямые затраты на оплату труда}}$	Оказывает незначительное влияние на динамику таких затрат, как затраты по обслуживанию оборудования, ремонт и т. п.	Предприятия с трудоемким производством
2. Человеко-часы	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Количество человеко-часов}}$	Проста в плане расчета. Может использоваться для составления финансовых отчетов и анализа управленческих отчетов	Предприятия с трудоемким производством
3. Прямые затраты материалов	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Прямые затраты материалов}}$	Отсутствие связи с рядом производственных накладных затрат	Предприятия с материалоемким производством
4. Машино-часы	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Количество машино-часов}}$	Одна из широко используемых баз распределения накладных затрат. Факторы, выбранные в качестве баз распределения, существенно влияют на производственные накладные затраты	Предприятия с высокой степенью автоматизации и механизации производства
5. Прямые затраты	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Прямые затраты}}$	Различие в продуктах при использовании данной базы распределения должно быть незначительным	Предприятия с высокой долей прямых затрат в валовых затратах
6. Выпуск продукции	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Выпуск продукции}}$	Возможно при выполнении следующих условий – производимые продукты должны быть однородны, обладать одинаковой материалоемкостью, трудоемкостью и потреблять равное количество машинного времени	Однопродуктовое производство, многопродуктовое производство с однородной продукцией
7. Плановые ставки накладных затрат	$\frac{\text{Производственные накладные затраты}}{\text{Выпуск продукции оцененный по плановым ставкам}}$	Возможно при наличии на предприятии хорошо организованной плановой службы	Любое промышленное предприятие

В бухгалтерском учете принято ориентироваться на соответствующие методические материалы (отраслевые положения по себестоимости и инструкции по налогообложению), в которых накладные затраты нередко рассматриваются совокупно и распределяются по какому-либо одному носителю затрат (базе распределения). Однако выбор одного носителя затрат для распределения всех накладных затрат становится причиной значительного искажения себестоимости отдельных видов изделий. При этом величина накладных затрат, приходящаяся на те или иные изделия, а соответственно, и их себестоимость изменяются в зависимости от используемой базы распределения. Изделие, рентабельное при применении одной базы распределения накладных затрат, может оказаться убыточным при использовании другой.

Очевидно, что в принципе невозможно найти какой-либо универсальный показатель, который для всех накладных затрат являлся бы единственным носителем затрат, т. е. тем фактором или показателем, изменение которого в определяющей степени влияет на изменение величины накладных затрат. Накладные затраты являются комплексными и представляют собой совокупность различных по своему экономическому содержанию и по характеру изменений в зависимости от уровня деловой активности затрат. Поэтому для обеспечения большей достоверности информации о затратах в разрезе отдельных видов продукции целесообразно распределять каждую статью накладных затрат по своему носителю затрат. Механизм распределения накладных затрат представлен на нижеприведенном рисунке.



#### Механизм распределения накладных затрат

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных затрат является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции и в конечном счете

– на прибыль организации. Вместе с тем выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания.

В международной практике управленческого учета для распределения накладных затрат используется метод ABC. Цель метода ABC – достижение точности результатов калькулирования себестоимости продукта и управление затратами. Концептуальным в данном случае является положение о том, что многие виды деятельности не связаны напрямую с физическими объемами производства, и соответственно, затраты на их осуществление не зависят от этих объемов. К таким видам деятельности относятся, в первую очередь, наладка оборудования, составление графиков производственного процесса и другие функции производственно-диспетчерской службы. В рамках метода ABC на предприятии исчисляют затраты по видам деятельности, затем «прослеживают» их до конкретных изделий через систему носителей затрат. Носители затрат рассматриваются, с одной стороны, как факторы, влияющие на динамику накладных затрат, а с другой – как факторы, через которые выражены накладные затраты. Носителями затрат могут выступать изделия, машино-часы, человеко-часы и иные базы распределения затрат. При использовании этого метода для каждой статьи затрат предусматривается своя база распределения. Рекомендуемые базы распределения постоянных накладных затрат представлены в таблице 2.

Таблица 2 – **Носители затрат для производственных накладных затрат в рамках использования метода ABC**

Вид деятельности	Содержание накладных затрат по видам деятельности	Носитель затрат (плановый и фактический)
Обслуживание оборудования	Амортизация оборудования, затраты на вспомогательные материалы, оплату труда, энергию	Машино-часы Станко-часы Кэффициенто-часы
Наладка оборудования	Затраты на оплату труда, материалы	Количество наладок Количество часов наладок
Текущий ремонт оборудования	Первичные затраты: затраты на детали, оплату труда. Вторичные затраты: затраты на услуги ремонтных цехов	Ремонто-часы Ремонто-часы с коэффициентом ремонтной сложности
Транспортное обслуживание	Амортизация транспортных средств. Затраты на оплату труда, материалы, услуги сторонних организаций	Время работы Заказы Количество ТТН
Ремонт транспортных средств	Первичные затраты: затраты на запчасти, оплату труда. Вторичные затраты: затраты на услуги ремонтных цехов	Заказы на транспортировку
Исследования	Первичные затраты: затраты на материалы, оплату труда. Вторичные затраты: стоимость услуг цехов, услуги сторонних организаций	Заказы на исследования конкретных изделий
Управление подразделением	Затраты на оплату труда	Человеко-часы Прямые затраты на оплату труда

Для применения метода ABC на практике следует составить матрицу «затраты–носители», позволяющую вычислить накладные затраты, сгруппированные по функциональному признаку (видам деятельности), и присущие им носители затрат. При составлении матриц следует учитывать особенности предприятия. Так, в качестве машинного времени можно использовать и машино-часы и станко-часы. Учитываются вид оборудования и технологическая цепочка производства продукта. Носители таких затрат, как ремонт оборудования, могут быть скорректированы на ремонтную сложность работ и т. д.

Методика расчета ставок накладных затрат и их распределение в системе ABC представлены на условном примере. Организация имеет три производственных и два обслуживающих подразделения. Накладные затраты на планируемый год представлены в таблице 3.

Таблица 3 – **Постоянные накладные затраты**

Затраты	Сумма, тыс. р.	База распределения
---------	----------------	--------------------

Плата за телефон и интернет	6 000	Площадь помещений
Амортизация	12 000	Первоначальная стоимость оборудования
Заработная плата и отчисления аппарата управления	9 000	Время труда основных производственных рабочих
Отопление и освещение	6 400	Площадь помещений

Экономические показатели производственных (А, В, С) и обслуживающих (Х, Y) подразделений представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Экономические показатели

Показатели	А	В	С	Х	Y
Площадь помещений, м <sup>2</sup>	300	180	60	60	40
Первоначальная стоимость оборудования, тыс. р.	24 000	10 000	8 000	4 000	2 000
Время труда основных производственных рабочих, ч	3 200	1 800	1 000		

Методика распределения накладных затрат в системе ABC представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Распределение накладных затрат в системе ABC

Затраты	А	В	С	Х	Y	Итого
Плата за телефон и интернет						
Площадь помещений	300	180	60	60	40	640
б) ставка затрат	$6\,000 : 640 = 9,375$ тыс. р.					
в) сумма затрат, тыс. р.	2 812,5	1 687,5	562,5	562,5	375	6 000
Амортизация						
Первоначальная стоимость оборудования	24 000	10 000	8 000	4 000	2 000	48 000
б) ставка затрат	$12\,000 : 48\,000 = 0,25$ тыс. р.					
в) сумма затрат, тыс. р.	6 000	2 500	2 000	1 000	500	12 000
Заработная плата аппарата управления и отчисления от нее						
Время труда основных производственных рабочих, ч	3 200	1 800	1 000			6 000
б) ставка затрат	$9\,000 : 6\,000 = 1,5$ тыс. р.					
в) сумма затрат, тыс. р.	4 800	2 700	1 500			9 000
Отопление и освещение						
Площадь помещений	300	180	60	60	40	640
б) ставка затрат	$6\,400 : 640 = 10$ тыс. р.					
в) сумма затрат, тыс. р.	3 000	1 800	600	600	400	6 400

Исходя из представленных расчетов, можно выявить основные достоинства метода ABC, которые, прежде всего, заключаются в следующем:

- фокусируется внимание на реальном характере динамики затрат;
- рассчитывается надежный показатель долгосрочных переменных затрат, имеющих отношение к принятию стратегических решений;
- определяются финансовые и нефинансовые показатели, что повышает эффективность управления затратами;
- принимаются обоснованные решения в области ценообразования;
- обеспечивается определение накладных затрат, подлежащих сокращению.

#### **Заключение**

Проблема распределения затрат заключается в том, что невозможно это сделать каким-то универсальным способом. Можно применять альтернативные методы распределения затрат, но нельзя сказать, верны они или нет. В определенных обстоятельствах может использоваться не один метод, и следовательно, выбор метода распределения накладных затрат часто субъективен. Для предприятия важно выбрать метод, имеющий наиболее тесную причинно-следственную связь с формированием себестоимости. Другими словами, распределение накладных затрат должно быть связано с прибылью, полученной на каждое подразделение.

*Получено 04.03.2015 г.*