

## **СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ**

В статье показаны тенденции развития управленческого учета накладных расходов. Приведены причины использования расчетных ставок накладных расходов и методы их расчета. Аргументирована возможность использования в управленческом учете накладных расходов «метода ABC» [1–3].

The article shows the trends in the development of management accounting overhead. The reasons of the use of computational overhead rates and methods of their calculation. Argued the use of management accounting overhead “ABC method.”

Управленческий учет затрат в XX в. начинает обеспечивать информацией очень сложную структуру управления предприятием. В связи с этим вопрос изучения накладных расходов приобрел новый смысл. В 1920–1950 гг. на зарубежных предприятиях доминировал метод учета полных затрат. При данном методе накладные расходы 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 гг. широкое применение получил метод «директ-костинг», в рамках которого постоянные накладные расходы без распределения списывались на уменьшение выручки, а переменные накладные расходы 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 гг., постепенно возрождается метод учета полных затрат, который трансформировался в систему учета затрат по видам деятельности, требующую еще большей точности распределения накладных расходов между конкретными продуктами.

Актуальность проблемы распределения накладных расходов 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 расходов 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, т. е. 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 расходов представляет интерес как для организаций-монополистов, так и для небольших промышленных фирм.

Основной составляющей системы распределения накладных расходов является ставка распределения (поглощения) накладных расходов.

Необходимость использования расчетной ставки накладных расходов вызвана следующими обстоятельствами:

- при помощи ставок накладных расходов осуществляется процедура их распределения между центрами затрат и видами продуктов;
- с использованием ставок накладные расходы отражаются на счетах управленческого учета;
- анализ ставок распределения накладных расходов способствует выявлению причин и виновников перерасхода данных затрат на предприятии;

• определение ставки переменных накладных расходов повышает эффективность планирования данных затрат путем создания системы гибких бюджетов.

Ставки накладных расходов 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 денежном выражении.

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

Таблица 1 – Базы распределения производственных накладных затрат, применяемые на практике

База	Порядок исчисления ставки накладных расходов	Характеристика базы распределения	Сфера применения формулы
Прямые расходы на оплату труда	<i>Производственные накладные затраты Прямые расходы на оплату труда</i>	Оказывает незначительное влияние на динамику таких затрат, как расходы по обслуживанию оборудования, ремонт и т. п.	Предприятия с трудоемким производством
Человеко-часы	<i>Производственные накладные затраты Количество чел.-ч</i>	Проста в плане расчета. Может использоваться для составления финансовых отчетов и аналитических управленческих отчетов	Предприятия с трудоемким производством
Прямые расходы материалов	<i>Производственные накладные затраты Прямые расходы материалов</i>	Отсутствие связи с рядом производственных накладных расходов	Предприятия с материалоемким производством
Машино-часы	<i>Производственные накладные затраты Количество машино-ч</i>	Одна из широко используемых баз распределения накладных расходов. Факторы, выбранные в качестве баз распределения, существенно влияют на производственные накладные расходы	Предприятия с высокой степенью автоматизации механизации производства
Прямые расходы	<i>Производственные накладные затраты Прямые расходы</i>	Различие в продуктах при использовании данной базы распределения должно быть незначительным	Предприятия с высокой долей прямых расходов в валовых затратах
Выпуск продукции	<i>Производственные накладные затраты Выпуск продукции</i>	Возможно при выполнении следующих условий: производимые продукты должны быть однородны, обладать одинаковой материалоемкостью, трудоемкостью и потреблять равное количества машинного времени	Однопродуктовое производство, многопродуктовое производство с однородной продукцией
Плановые ставки накладных расходов	<i>Производственные накладные затраты Выпуск продукции, оцененный по плановым ставкам</i>	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 расходы нередко рассматриваются совокупно и распределяются по какому-либо одному носителю затрат (базе распределения). Однако выбор одного носителя затрат для распределения всех накладных расходов становится причиной значительного искажения себестоимости отдельных видов изделий. При этом величина накладных расходов, 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 расходов, может оказаться убыточным при использовании другой.

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

В международной практике управленческого учета для распределения накладных расходов используется «метод ABC». Цель «метода ABC» – достижение точности результатов калькулирования себестоимости продукта и управление затратами. Концептуальным в данном случае является положение, 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 расходов, а с другой – как факторы, через которые выражены накладные расходы. Носителями затрат могут выступать изделия, машино-часы, человеко-часы и иные базы распределения затрат. При использовании этого метода для каждой статьи расходов предусматривается своя база распределения. Алгоритм распределения накладных расходов построения выглядит следующим образом:

- Бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции или операции). В частности, ими могут быть эксплуатация основного технологического оборудования, операции по его переналадке и др. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности.

- Каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения.

- Оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат.

- Определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Примерные базы распределения постоянных накладных расходов представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Носители затрат для производственных накладных расходов в рамках использования системы ABC

Вид деятельности	Содержание накладных расходов по видам деятельности	Носитель затрат (плановый и фактический)
Обслуживание оборудования	Амортизация оборудования, расходы на вспомогательные материалы, оплату труда, энергию	Машино-часы, станко-часы, коэффициенто-часы
Наладка оборудования	Расходы на оплату труда, материалы	Количество наладок, количество часов наладок
Текущий ремонт оборудования	<i>Первичные затраты:</i> расходы на детали, оплату труда. <i>Вторичные затраты:</i> расходы на услуги ремонтных цехов	Ремонто-часы, ремонтно-часы с коэффициентом ремонтной сложности
Транспортное обслуживание	Амортизация транспортных средств. Расходы на оплату труда, материалы, услуги сторонних организаций	Время работы, заказы, количество товарно-транспортных накладных
Вид деятельности	Содержание накладных расходов по видам деятельности	Носитель затрат (плановый и фактический)
Ремонт транспортных средств	<i>Первичные затраты:</i> расходы на запчасти, оплату труда. <i>Вторичные затраты:</i> расходы на услуги ремонтных цехов	Заказы на транспортировку
Исследования	<i>Первичные затраты:</i> расходы на материалы, на оплату труда. <i>Вторичные затраты:</i> стоимость услуг цехов, услуги сторонних организаций	Заказы на исследования конкретных изделий
Управление подразделением	Расходы на оплату труда	Человеко-часы, прямые расходы на оплату труда

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов 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.

#### Список литературы

1. **Вахрушева, О. Б.** Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / О. Б. Вахрушева. – М. : Дашков и К<sup>о</sup>, 2012. – 252 с.
2. **Ивашкевич, В. П.** Бухгалтерский управленческий учет : учеб. / В. П. Ивашкевич. – М. : Магистр : Инфра-М, 2011. – 576 с.
3. **Соколов, А. Ю.** Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.