

Анализ подходов к распределению косвенных расходов

© 2010 О.А. Шарамеева
кандидат экономических наук, доцент
Сургутский государственный университет
Ханты-Мансийского автономного округа - Югры
E-mail: olals@inbox.ru

Среди существующих традиционных подходов к калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) соотнесение производственных накладных расходов с объектами калькулирования считается наиболее сложным участком.

Ключевые слова: себестоимость, калькулирование, косвенные расходы, распределение затрат.

Система распределения косвенных расходов является одним из ключевых моментов управленческого учета, поскольку значительно влияет на результативность деятельности различных сегментов организации. Обычно сначала косвенные расходы собираются по местам возникновения, т.е. распределяются между производственными и обслуживающими подразделениями, а затем затраты, которые собраны в обслуживающих подразделениях, перераспределяются на производственные подразделения и включаются в себестоимость носителей затрат, производимых в данных подразделениях (рис. 1).

При расчете себестоимости готовой продукции может использоваться калькулирование с включением всех затрат (absorpting costing) или только их части, т.е. переменных затрат (direct costing). Основным различием этих методов является порядок распределения косвенных постоянных расходов. В первом случае все затраты распределяются между реализованной продукцией и

остатками готовой продукции. При втором методе косвенные постоянные расходы полностью относят на уменьшение финансового результата того отчетного периода, в котором они возникли.

Таким образом, главный принцип, положенный в основу системы “директ-костинг”, - это раздельный учет переменных и постоянных затрат и признание постоянных затрат убытками отчетного периода.

К важнейшим характеристикам системы “директ-костинг”, раскрывающим данный принцип, следует отнести использование деления затрат на постоянные и переменные для калькулирования себестоимости продуктов, оценки запасов и расчета результатов деятельности.

Переменные затраты изменяются в зависимости от степени загрузки производственных мощностей, но в расчете на единицу продукции они представляют собой постоянную величину. Постоянные затраты в сумме не связаны с уровнем деловой активности, но в расчете на единицу про-

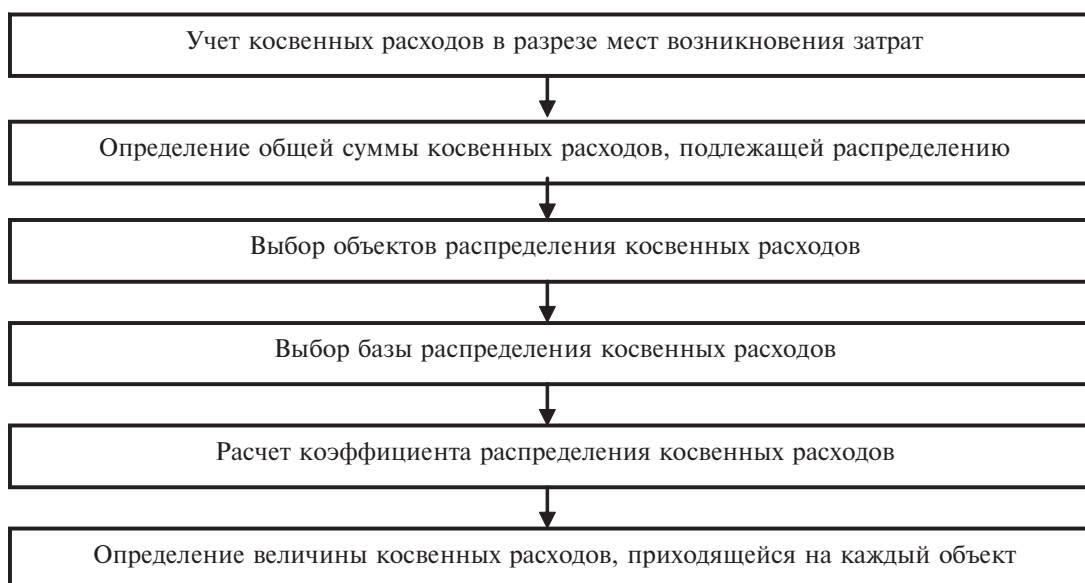


Рис. 1. Схема распределения косвенных расходов

дукции они изменяются в обратной пропорции при изменении объема производства (продаж).

При калькулировании себестоимости по переменным затратам ясно видна рентабельность изделий, так как разница между продажными ценами и ограниченной себестоимостью не маскируется в результате списания постоянных расходов на себестоимость изделий и обеспечивает возможность переориентации производства на более рентабельные изделия.

Калькулирование себестоимости по переменным затратам представлено на рис. 2.

Нацеленность системы “директ-костинг” на производство ради реализации определяет оцен-

держек производство не сможет функционировать, а поэтому в оценке запасов должны участвовать непроизводственные затраты. Сторонники же метода “директ-костинг” утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет и какая именно продукция выпускается. Они в большей степени содействуют процессу производства, чем участвуют в нем. Поэтому эти издержки не зависят от объема произведенной продукции и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, постоянные затраты следует сразу списывать на финансовый результат без учета в себестоимости продукции.



Рис. 2. Схема распределения расходов при методе учета переменных затрат

ка запасов готовой продукции и незавершенного производства по переменным затратам, которая позволяет избежать капитализации постоянных расходов в запасах.

В качестве одного из основных недостатков метода учета полных затрат по сравнению с методом “директ-костинг” можно выделить отсутствие механизма текущего определения дохода от реализации продукции. При методе учета полных затрат косвенные общепроизводственные расходы распределяются по отдельным видам продукции только по окончании периода. Поэтому в принципе невозможно получить оперативные данные о полных затратах (как переменных, так и постоянных) в разрезе видов продукции, а распределять косвенные расходы чаще одного раза в месяц слишком трудоемко.

Между тем сторонники метода учета полных затрат доказывают, что без постоянных из-

Различия в поведении постоянных и переменных расходов являются основными факторами при принятии многих управленческих решений. Поэтому следует рассчитывать как полную себестоимость в соответствии с методом учета полных затрат, необходимую для бухгалтерской и налоговой отчетности, так и переменную - согласно “директ-костингу”, которая позволит руководителю компании принимать оперативные управленческие решения, направленные на достижение наивысшего результата.

В традиционных системах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции основными базами распределения косвенных расходов являются либо финансовые показатели, такие как прямые затраты на оплату труда и стоимость основных материалов, либо объемные показатели - человеко-часы и машино-часы. Хотя такие базы относительно просты и доступны для

использования, их применение часто приводит к ошибочной оценке затрат, включаемых в себестоимость продукции.

В условиях рыночной экономики назрели предпосылки для изменения методов распределения накладных расходов:

- значительное разнообразие выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов;

- в результате автоматизации производственных процессов уменьшилась доля прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и увеличились косвенные расходы;

- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования и т.д.;

- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации¹.

Вышеуказанные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC-метода. Функциональный метод учета затрат был разработан в 1980-е гг. в США Робертом С. Капланом (Robert S. Kaplan) и Робинотом Купером (Robin Cooper). Основными задачами этого метода являются устранение недостатков традиционных систем калькуляции и предоставление более точной информации относительно издержек для принятия управленческих решений².

Принципиальное отличие указанной системы учета затрат от традиционных состоит в порядке распределения косвенных расходов.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

Эффективное управление затратами и получение максимальной прибыли являются главной задачей финансово-экономических служб предприятий. ABC-метод особенно эффективен для предприятий, в структуре себестоимости которых велика доля расходов на обслуживание сложного оборудования, логистику.

ABC-метод - это вариант формирования достоверной информации о себестоимости производимой продукции, оказываемых услуг и протекающих в организации бизнес-процессов, осуществляемый путем предварительного распределения потребленных ресурсов между операциями и последующим перенесением стоимости операций на конечные объекты калькулирования.

Процесс формирования информации о точной себестоимости с помощью ABC-метода представлен схемой (рис. 3).



Рис. 3. Общая схема ABC-метода

Таким образом, все прямые по отношению к объектам калькулирования расходы сразу относятся на себестоимость продукции, а косвенные - проходят через систему драйверов, распределяющую и перераспределяющую их сначала между промежуточными, а затем между конечными объектами калькулирования.

При применении ABC-метода бизнес фирмы делится на основные виды деятельности, функции или операции, количество которых зависит от сложности бизнеса компании. Косвенные расходы организации при этом идентифицируются с выделенными видами деятельности - для каждого вида деятельности выбирается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат, и степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности, а объектом калькулирования - вид продукции (работ, услуг).

Данный метод предусматривает группировку затрат предприятия, учтенных по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем отнесение на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы.

В основе ABC-метода лежит понятие действия (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий выражаются в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующей их сферы управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет такие затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности. Особенно это важно для косвенных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода ABC на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть косвенных расходов, представив их как за-

траты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

ABC-метод особенно эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем косвенных расходов.

Хорошо спроектированная ABC-система позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения косвенных издержек, столь характерного для традиционных систем бухгалтерского учета. ABC-метод устраняет эти искажения, давая возможность определять реальную стоимость процессов, услуг, продукции. Одновременно он позволяет учитывать и некоторые другие специфические затраты, например на освоение производства, повышение качества продукции, послепродажное обслуживание покупателей и др.

Указанная система дает возможность значительно снизить затраты предприятий, усовершенствовать взаимосвязи между отдельными подразделениями, поэтому имеет большие перспективы внедрения на российских предприятиях. Наиболее эффективно применение ABC-метода на многоотраслевых предприятиях, в сложных хозяйственных комплексах, где велика доля косвенных затрат в структуре себестоимости.

Основными недостатками, связанными с внедрением и применением ABC-метода, являются его трудоемкость, сложность, а также значительные расходы на его постановку.

Уменьшение доли косвенных затрат в структуре себестоимости, в связи с чем расчет себестоимости становится более точным, является важным преимуществом системы "Just-in-time" (т.е. "точно в срок"), которая была разработана и впервые применена в Японии в компании Toyota в середине 70-х гг. XX в. Система основывается на производстве продукции небольшими партиями и отказе от производства продукции крупными партиями. На предприятии практически отсутствуют запасы материально-производственных запасов, снабжение структурных подразделений производится "под заказ", т.е. по мере поступления заказа на производство продукции. В принципе, JIT не является самостоятельной системой учета затрат, это система организации производства и предприятия в целом, что подразумевает и специфические особенности учета и формирования себестоимости. Цель данной системы - снижение лишних затрат в структуре себестоимости, снижение затрат на содержание, хранение и перевозку, эффективное использование производственных мощностей предприятия. Большая часть затрат при этом становится прямыми.

Система JT еще недостаточно известна, однако преимущества этой системы перед другими учетными системами делают ее привлекательной, в том числе и для российских предприятий.

Исходя из вышеизложенного, можно отметить, что действующее законодательство позволяет коммерческим предприятиям разрабатывать и внедрять индивидуальные методы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Затраты любой компании независимо от вида и сферы ее деятельности определяют финансовый результат функционирования организации. Для сокращения затрат на производство продук-

ции и достижения при этом достаточно полного и эффективного контроля расходов, включаемых в себестоимость, особенно пристального внимания требует выбор способа распределения косвенных расходов, который зачастую может значительно повлиять на величину расчетной прибыли.

¹ Вахрушина М.А. Учет затрат по бизнес-процессам // Бухгалтерское приложение к газете "Экономика и жизнь". 2004. Вып. 13. С. 28.

² Купер Р., Каплан Р. Построение систем управления затратами / пер. с англ. под ред. И.Н. Баранова. М., 2005. С. 980.

Поступила в редакцию 08.01.2010 г.