

## Методика управленческого учета накладных расходов

© 2010 И.Б. Валиков

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова

E-mail: center\_audita@mail.ru

В статье рассмотрены основные аспекты управленческого учета накладных расходов, самые известные в России методы учета затрат: “директ-костинг”, “стандарт-костинг” и метод ABC. Заключительная часть статьи посвящена бюджетированию накладных расходов.

*Ключевые слова:* “директ-костинг”, “стандарт-костинг”, метод ABC, бюджетирование, расходы.

Управленческий учет - это упорядоченная система выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности фирмы информации и показателей для управленческого звена компании (внутренних пользователей - менеджеров). Управленческий учет, прежде всего, создается для того, чтобы оперативно принимать решения, связанные с деятельностью фирмы. Информация управленческого учета собирается и используется (в зависимости от потребности и разрешений) отделом маркетинга, отделом качества, производственным отделом, финансовым отделом и т.д. (при наличии таковых) и, естественно, бухгалтерией.

К основным задачам учета накладных расходов в рамках ведения управленческой бухгалтерии относятся:

- формирование своевременной, полной и достоверной информации о фактических накладных расходах, имеющих место на предприятии;
- бюджетирование и контроль за исполнением смет накладных расходов;
- выявление резервов снижения накладных расходов;
- выявление факторов, влияющих на изменение отдельных элементов накладных расходов;
- распределение накладных расходов в целях оценки себестоимости, анализ накладных расходов, ценообразование и т.д.

Учет, распределение и управление накладными расходами напрямую зависят от применяемого метода учета затрат и являются наиболее сложной и трудоемкой задачей в каждом из методов. В зависимости от масштабов, специфики производства и поставленных задач предприятия внедряют различные методы учета затрат: метод учета полных затрат, метод “директ-костинг”, позаказный метод учета затрат, процессный метод учета затрат, метод ABC (Activity-based Costing), метод “стандарт-костинг”, метод учета фактических затрат, метод “таргет-костинг” и др. Большинство из этих методов является ча-

стью систем управления затратами: “директ-костинг”, “стандарт-костинг”, АВМ, ТСМ, SCM и др. Кроме методов учета затрат, они включают методы бюджетирования и анализа затрат.

На методику учета затрат могут оказывать влияние системы управления производством, такие как JIT (Just-In-Time), DBR (Drum-Buffer-Rope) и т.д.

Перечисленные методы учета затрат тесно взаимосвязаны. В последние десятилетия на практике используются комбинированные методы учета затрат. Однако комбинированные методы применяются, как правило, крупными компаниями; зачастую это иностранные компании, имеющие представительства в России, такие как General Satellite, BMW, Ford. Объясняется это тем, что такие компании уже имеют опыт работы с распределением и учетом затрат такими способами, и так как данные методы требуют специальной разработки учетной политики, они являются достаточно трудоемкими.

Рассмотрим наиболее популярные в России методы учета затрат: “директ-костинг”, “стандарт-костинг” и метод ABC.

### Методика учета затрат в системе “директ-костинг”

Рассматриваемый метод используется на предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и где результат работы можно легко определить и количественно измерить. Широко распространен во всех экономически развитых странах.

Система “директ-костинг” представляет собой систему управления затратами, которая включает в себя метод учета затрат на базе сокращенной себестоимости, метод маржинального анализа и метод планирования затрат с использованием гибких бюджетов.

Учет затрат на базе сокращенной себестоимости представляет собой метод калькулирования по переменным затратам. Постоянные затраты учитываются обособленно и без распределения списываются на уменьшение выручки.

Современная система “директ-костинг” предлагает два варианта учета затрат:

1) простой “директ-костинг”, при котором в составе себестоимости учитываются только основные переменные затраты;

2) развитой “директ-костинг”, при котором в себестоимость включаются и основные переменные, и накладные переменные расходы.

Важным показателем в системе “директ-костинг” является маржинальная прибыль, которая представляет собой разницу между выручкой и переменными расходами. Показатель маржинальной прибыли на предприятиях позволяет оценивать результативность принятия управленческого решения, контролировать затраты, проводить анализ безубыточности.

Можно выделить следующие преимущества метода “директ-костинг” и возможности его использования:

1. Более точное прогнозирование затрат. А именно разделение затрат на переменные и постоянные позволяет просчитать увеличение затрат и возможное снижение себестоимости единицы продукции при увеличении производства.

2. Определение точки безубыточности, т.е. того, сколько необходимо продать продукции, чтобы доходы покрыли расходы. Это также необходимо при определении нижней границы цены в торговле с покупателями.

3. Анализ постоянных накладных расходов. Дает возможность находить верхние и нижние границы постоянных накладных расходов. Верхней границей является сумма постоянных затрат, которые покрываются маржинальной прибылью. Нижней границей называется сумма постоянных затрат, не подлежащая сокращению. Данный анализ позволяет стратегически рассматривать возможность сокращения накладных расходов до нижней границы, принятия управленческого решения о дополнительном инвестировании или закрытии бизнеса.

4. Оценка возможности увеличения или снижения объема производства. Данная ситуация часто встречается в производстве сезонной продукции.

5. Оценка возможности перевода постоянных накладных расходов в состав переменных, что является одним из приемов сокращения затрат.

6. Определение более рентабельных видов продукции. Если увеличить объем производства и продавать продукты, у которых наиболее высокий удельный показатель маржинальной прибыли, то предприятие получит более высокую величину маржинальной прибыли для покрытия постоянных затрат и получения чистой прибыли.

Применение метода “директ-костинг” вооружит управленческий персонал организации знаниями глубинных механизмов формирования себестоимости продукции и финансового результата, позволит оперативно отслеживать его динамику, проводить анализ затрат предприятия, зависящих от объема производства, своевременно вскрывать негативные тенденции и вырабатывать эффективные меры по их преодолению и достижению намеченной прибыльности бизнеса.

#### **Методика учета затрат в системе “стандарт-костинг”**

Система “стандарт-костинг”, как система определения предстоящих расходов на основе норм и нормативов, является важным инструментом управления затратами предприятия. Она используется для установления цен и ведения ценовой политики, разработки бюджетов и оценки результатов выполнения работ.

Под стандартом понимают норму, которая устанавливается для измерения расхода ресурсов с целью стимулирования и оценки деятельности персонала организации.

В основу системы “стандарт-костинг” положены следующие принципы:

- предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
- составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
- отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
- анализ отклонений;
- уточнение калькуляций при изменении норм.

В управленческом учете выделяют ценовые и количественные стандарты. Ценовым стандартом накладных расходов считается плановая стоимость единицы затратной части подразделения организации. Количественным стандартом накладных расходов является число необходимых затратных единиц на подразделение для производства конкретного изделия либо на отчетный период.

Нормативные затраты базируются на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства. Следует отметить, что система “стандарт-костинг” в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в свя-

зи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров.

Использование метода “стандарт-костинг” позволяет заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, оперативно выявлять отклонения от нормативных затрат. Такая оперативная информация дает возможность менеджерам вносить коррективы в работу персонала и оборудования и создает эффективную систему контроля за использованием ресурсов в разрезе подразделений. Прозрачным становится процесс принятия управленческих решений.

Вместе с тем данной системе присущи свои недостатки. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на названные недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета “стандарт-костинг” как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

#### **Управление накладными расходами с применением метода ABC**

В последние десятилетия крупные компании для управления себестоимостью и прибылью начали использовать пооперационный менеджмент или управление затратами через управление отдельными операциями либо отдельными видами деятельности. Операции, составляющие отдельные виды деятельности, стали выступать промежуточным объектом калькулирования, а связанные с ними накладные расходы - основным объектом учета и анализа. Результатом этого стало появление метода ABC (Activity-based Costing), который служит одной из современных систем учета затрат и калькулирования полной себестоимости, отвечающей условиям современных организаций с высоким уровнем накладных расходов. Метод ABC предполагает, что любые затраты вызваны определенной деятельностью и каждому типу продукции соответствует свой набор видов деятельности. Первоначально он был

разработан для анализа производственных накладных расходов. В последующем его стали применять и при анализе непроизводственных накладных расходов.

На большинстве предприятий все осуществляемые производственные операции можно разделить на основные и вспомогательные. Данные операции, кроме того, выполняют конкретные производственные функции (функции снабжения, производства, управления качеством, логистики, сбыта). Расходы на осуществление перечисленных функций связаны с затратнообразующими факторами, которыми затраты и обусловлены. Эти издержки объединяются в группы согласно их функциям, родом деятельности отделов, которые их несут. Зная причины возникновения каждой группы косвенных расходов, можно более обоснованно отнести их на себестоимость отдельного вида продукции или услуг. Необходимо, следовательно, прежде всего, корректно идентифицировать определяющие их факторы. Учетно-калькуляционная система, отражающая издержки по функциям, которую они несут в деятельности предприятия, получила название “метод учета и калькулирования затрат по функциям”.

Теоретическая основа метода ABC заключается в наблюдении, что у организации в распоряжении находится определенный объем ресурсов, используемых в производственном процессе и позволяющих осуществлять производственные функции. Все виды ресурсов характеризуются затратами на них, которые распределяются сначала на отдельные функции пропорционально объему потребления этих ресурсов. Для этого суммируются издержки каждого центра затрат по конкретной функции. Затем издержки по каждой функции относят на носители затрат. Носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), конкретный клиент, заказ. Носитель затрат включает, соответственно, приходящуюся на него долю затрат каждого центра по всем производственным операциям.

Отличительной особенностью распределения накладных расходов при методе ABC является то, что затраты группируются не по центрам, а по функциям или видам деятельности. Прямые затраты относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные (накладные) распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности.

Драйвер затрат (cost driver) - это показатель измерения активности вида деятельности, отражающий сущность данного вида деятельности и взаимосвязанный с калькулируемым объектом.

Управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и даже не подразделе-

ний предприятия дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и в конечном счете для их снижения. Оно позволяет обосновывать управленческие решения по ценообразованию. ABC-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений. На уровне тактического управления эту информацию можно использовать для формирования рекомендаций по увеличению прибыли, повышению эффективности деятельности предприятия, на стратегическом - как помощь в принятии решений относительно реорганизации предприятия, изменения ассортимента продуктов и услуг, выхода на новые рынки, диверсификации.

Первоначально применение системы ABC на предприятиях было вызвано стремлением к более точному учету затрат на единицу продукции. В настоящее время технология учета по видам деятельности значительно расширила свои границы. Исследования показали, что данный метод должен использоваться не только как способ учета и распределения накладных расходов, а как инструмент управления затратами. Из учета затрат по видам деятельности выделилось направление управления по видам деятельности (ABM) и бюджетирование по видам деятельности (ABB).

#### **Бюджетирование накладных расходов**

Бюджетирование представляет собой процесс планирования затрат и результатов деятельности компании на определенный период.

Бюджет, в котором собраны и отражены все финансовые показатели доходов и расходов организации, включая расчет прибыли, называется генеральным бюджетом. Как правило, генеральный бюджет предприятия состоит из нескольких бюджетов, из которых бюджетами накладных расходов являются: бюджет общепроизводственных расходов, бюджет общехозяйственных расходов и бюджет расходов на продажу.

Бюджеты накладных расходов призваны определять уровень ресурсов, необходимый для обслуживания и управления предприятием.

Факторами, оказывающими влияние на составление бюджетов накладных расходов, являются: методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, наличие и стоимость вспомогательного сырья, сезонные колебания, численность персонала, методы начисления амортизации, инфляция, методы бюджетирования и др.

Существует два подхода к составлению бюджетов накладных расходов:

1) “бюджетирование сверху вниз”. Данный подход подразумевает разработку бюджетов без консультирования с руководителями центров ответственности накладных расходов. Составитель

генерального бюджета самостоятельно определяет величину накладных расходов, основываясь на собственном опыте и имеющейся информации. Данный подход имеет низкую затратно-точность, а также низкую точность расчетов;

2) “бюджетирование снизу вверх”. При данном подходе собирается информация о накладных расходах в центрах ответственности и факторах, вызывающих их. Совместно с руководителями отделов, цехов и подразделений (центров ответственности) согласовывается размер накладных расходов, относящийся к этим центрам. При данном подходе точность расчетов выше, чем при первом подходе, однако повышается также затратно-точность в связи со сбором информации и согласовании бюджетных показателей.

Бюджет накладных расходов может быть гибким и фиксированным:

1) гибкий бюджет накладных расходов - это бюджет накладных расходов, который составляется для диапазона вариантов объема деятельности предприятия. Данным объемом деятельности, как правило, является объем реализации продукции. Гибкий бюджет может быть составлен также в зависимости от степени загрузки основных фондов, численности рабочих и т.д. Составление данного бюджета предусматривает расчет переменных накладных расходов при нескольких вариантах объема производства и расчет постоянных накладных расходов, не зависящих от изменения объема производства;

2) фиксированный бюджет накладных расходов рассчитан на конкретный объем деятельности организации.

Для анализа отклонений бюджетных показателей накладных расходов от фактических в конце отчетного периода бюджетные показатели переменных накладных расходов корректируются в зависимости от фактического объема реализации продукции. Скорректированные бюджетные накладные расходы сверяются с фактическими накладными расходами, исчисляются отклонения и производится анализ отклонений.

Бюджет накладных расходов может быть составлен путем “от достигнутого” или “с нуля”:

1) бюджет накладных расходов “от достигнутого” представляет собой бюджет, при составлении которого предполагается, что планирование затрат осуществляется путем корректировки данных предыдущего бюджета;

2) нулевой бюджет накладных расходов предполагает планирование затрат “с нуля”, т.е. без использования данных бюджета и фактических показателей предыдущего периода. Недостаток составления бюджета “с нуля” - высокая затратно-точность и трудоемкость.

Многие предприятия рассчитывают и используют целевой бюджет накладных расходов. Он представляет собой бюджет, составление которого ориентировано на достижение основных целей подразделения с наименьшими затратами. Данный вид бюджета предназначен, прежде всего, для руководителей и работников подразделений (центров ответственности накладных расходов). Показатели данного бюджета, как правило, несколько занижены (по расходам), в данных бюджетах не учитываются простои, брак и прочие чрезвычайные расходы, что заставляет работников подразделения стремиться к данным показателям и не создавать больших отклонений, особенно если премии работников зависят от данных отклонений.

В настоящее время все большую популярность приобретает функционально-стоимостное бюджетирование накладных расходов - АBB (Activity-Based Budgeting). Система АBB - это инструмент бюджетирования, основанный на принципах метода учета затрат по видам деятельности АВС: затраты потребляются функциями (видами деятельности), а функции потребляются продуктами. Поэтому функционально-стоимостное бюджетирование предусматривает: выделение основных функций, определение для каждой из них измерителей активности (носителей затрат), определение стоимости единицы каждого носителя затрат, а затем определение плановых уровней активности и соответствующих плановых затрат.

Важной целью в процессе бюджетирования является нахождение носителей затрат, которые одновременно рассматриваются как базы распределения накладных расходов. Стоимость носителя затрат может использоваться в качестве рас-

четной ставки списания накладных расходов на себестоимость подразделений или продукции при методе АВС.

Основными преимуществами системы АBB являются:

- выдвижение на первый план учета накладных расходов по носителям затрат;
- установление структуры поглощения накладных расходов в контексте снижения или увеличения уровня факторов;
- упрощение процедуры сокращения накладных расходов, которая основана на управлении носителями затрат;
- лучшее понимание необходимости и направления использования ресурсов;
- разработка более реалистичных бюджетов;
- установление прочных звеньев между расходом ресурсов и ответственностью персонала;
- улучшенная информационная база для принятия управленческих решений.

Система АBB - это технический прием, наилучшим образом подходящий для определения функций накладных расходов, связанных с объемом деятельности. По мнению многих специалистов управленческого учета, в ближайшем будущем метод АBB заменит большинство финансовых и управленческих систем сбора и учета информации и ляжет в основу составления управленческих отчетов.

1. Картова Т.П. Управленческий учет. М., 2004.
2. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М., 2007.
3. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. М., 2010.
4. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М., 2004.

Поступила в редакцию 10.07.2010 г.