

2.3. МОДЕЛИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

Мизиковский И.Е., д.э.н., профессор
кафедры компьютерных информационных систем финансовых расчетов

Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского – Национальный
исследовательский университет

Отнесение затрат на себестоимость продукции представляет собой комплекс проблем, актуальность решения которого возрастает с усложнением технологий менеджмента. Особую значимость в этом комплексе имеет задача распределения косвенных затрат, точность результатов которой во многом влияет на качество калькулирования себестоимости продукции в целом. Выбор модели распределения должен быть обоснован комплексом технико-экономических расчетов и документироваться во внутренних стандартах предприятия.

Отнесение косвенных затрат на себестоимость продукции представляет собой достаточно сложную и многолетнюю проблему бухгалтерской практики независимо от отрасли производства. Методологический аспект решения проблемы неоднократно освещался в трудах ведущих исследователей в области управленческого учета [1, с. 51; 2, с. 89-98; 3, с. 40-43; 4, с. 145, с. 152; 5, с. 70-73; 6, с. 142-150; 8, с. 62-69]. По мнению большинства ученых-экономистов, процедура отнесения косвенных затрат **КЗ** на себестоимость продукции представляет собой распределение их стоимости между себестоимостью видов продуктов по определенной схеме, выбираемой или разрабатываемой предприятием самостоятельно.

Исследования, проведенные нами, показали, что ключевым элементом процедуры является выбор базы распределения косвенных затрат, т.е. носитель затрат, максимально влияющий на аккумулярование затрат данного вида в подразделении предприятия или на предприятии в целом за определенный период. Носитель затрат, как правило, формализуется в виде одной или нескольких статей калькуляции.

Анализ материалов наших исследований позволил сделать вывод о том, что существует две основные модели распределения. В первой из них, условно назовем ее традиционной, поскольку она достаточно прочно укоренилась в отечественной практике, вся совокупность косвенных затрат распределяется с помощью базы, состоящей из одной статьи затрат, как правило, это «Основная заработная плата основных производственных рабочих». Вторая модель, также условно обозначенная нами, как дифференцированная, предполагает разделение всей совокупности косвенных затрат на однородные группы, каждой из которых ставится в соответствие определенная статья затрат или их совокупность.

Отечественная модель распределения **КЗ** имеет явные преимущества, поскольку предполагает относительно нетрудоемкие расчеты, их методика вполне прозрачна и легко корректируема. Вместе с тем, результаты ее применения довольно приблизительны, поскольку один показатель, используемый в качестве базы распределения, не может отразить многообразие факторов влияния на накопление косвенных затрат. Другим недостатком отечественной модели является практически полное отсутствие технико-экономического обоснова-

ния выбора показателя, используемого в качестве базы распределения.

Дифференцированная модель отличается трудоемкостью и относительной сложностью вычислений, вместе с тем, качество результатов вычислений значительно выше по сравнению с традиционной. Это связано с достаточно тщательным технико-экономическим обоснованием разделения совокупности затрат на однородные группы и выбора баз распределения максимально влияющих на аккумулярование сгруппированных затрат.

Обоснование проводится с учетом многочисленных отраслевых и индивидуальных особенностей хозяйствующего субъекта, параметров технологического процесса, многоплановых требований к осуществлению его корпоративного менеджмента, действующих внутренних стандартов, состояния производственного оборудования, квалификацией персонала и т.д.

Таблица 1

ПЛАНОВАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ ПО ЗАКАЗУ №234 ОТ 11 ИЮЛЯ 2011 г.

МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАТРАТЫ

№	Наименование материала	Цена, руб.	Количество, кв. м	Стоимость, руб.
1	Гипсокартон Кнауф 12,5 мм 1200x2500 мм влагостойкий	280	200	56 000
2	Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР)	15	200	3 000
3	Итого			59 000
4	Рейка ОР-100 белая матовая	360	50	18 000
5	ТЗР	3	50	150
6	Итого			18 150
7	Всего			77 150

Таблица 2

ТРУДОВЫЕ ЗАТРАТЫ ПО НОРМАМ

№	Наименование работ	Норма, ч / кв. м	Тариф, руб. / ч	Сумма, руб. / кв. м
1	Разметка листов ГКЛ	0,02	30	0,6
2	Резка листов ГКЛ	0,001	50	0,05
3	Шлифовка листов ГКЛ	0,12	40	4,8
4	Высверливание отверстий	0,001	15	0,15
5	Итого подготовка листа ГКЛ 1 кв. м	0,142	-	5,6
6	Итого подготовка листов ГКЛ 92 кв. м	13,064	-	515,2
7	Итого подготовка листов ГКЛ 108 кв. м	15,34	-	604,8
8	Установка тепловозвукоизоляционных стен 92 кв. м	28,94	80	2315,2
9	Итого устройство тепловозвукоизоляционных стен	42	-	2830,4
10	Установка перегородок 108 кв. м	33,66	180	6058,8
11	Итого устройство перегородок 108 кв. м	49	-	6663,6
12	Монтаж углового профиля и установка несущих шин	1,38	120	165,6
13	Установка реек	1,0	80	80
14	Итого устройство подвесного потолка 1 кв. м	2,38	-	245,6
15	Итого устройство реечных подвесных потолков	21	-	5157,6

Таблица 3
СВОДНЫЕ ТРУДОВЫЕ ЗАТРАТЫ

№	Наименование статьи	Сумма
1	Устройство теплозвукоизоляционных стен	2 830,4
1.1	Отчисления на соц. нужды	9 62,33
1.2	С учетом рентабельности 166,1%	6 300,00
2	Устройство перегородок	6 663,6
2.1	Отчисления на соц. нужды	2 265,62
2.2	С учетом рентабельности 208,1%	18 620,00
3	Устройство реечных потолков	5 157,6
3.1	Отчисления на соц. нужды	1 753,58
3.2	С учетом рентабельности 200% и скидки 2%	1 3800
Всего		38 720

Как показывает практика, правильно выбранная база распределения косвенных затрат позволяет максимально точно охарактеризовать механизм их накопления в стоимости различных видов продукции. Рассмотрим сформулированные постулаты на конкретном примере, исходные данные для которого представлены в табл. 1-3.

Механизм распределения основан на использовании коэффициента распределения **КЗ**, рассчитываемого по формуле (1).

$$K = P / H, \tag{1}$$

где

K – коэффициент распределения **КЗ**;

P – косвенные затраты, произведенные в определенный период;

H – база распределения.

Сумма распределенных косвенных затрат на объект рассчитывается путем умножения **K** на значение соответствующей статьи прямых затрат объекта калькулирования:

$$Pi = K * Hi \tag{2}$$

где

P_i – сумма косвенных затрат, распределенных на *i*-й объект;

H_i – статья калькуляции *i*-го объекта, соответствующая базе распределения.

В предстоящем периоде предприятием, выполняющим данный заказ, планируется произвести косвенных затрат на сумму 179 670 руб., при этом фонд оплаты труда основного персонала спланирован в размере 210 000 руб. Применение традиционной модели предполагает следующую схему расчетов:

- согласно формуле (1), коэффициент распределения косвенных затрат будет равен: $179\ 670 / 210\ 000 = 0,85$.
- планируемая оплата труда основного персонала (табл. 3), задействованного в выполнении заказа №234, будет равной: $2\ 830,4 + 6\ 663,6 + 5\ 157,6 = 14\ 651,6$ руб.
- используя (2), сумма косвенных затрат, планируемая для отнесения на заказ №234 будет равной: $14\ 651,6 * 0,85 = 125\ 35,5$ руб.

Решение задачи на основе дифференцированной модели предполагает выполнение следующих этапов перечисленные ниже.

1. Техничко-экономическое обоснование разделения косвенных затрат на однородные группы. Для рассматриваемого примера это будут:

- содержание и эксплуатация оборудования;
- организационно-управленческая деятельность;
- содержания и эксплуатации производственных помещений.

2. Техничко-экономическое обоснование выбора баз распределения. В качестве них выбраны соответственно:

- количество единиц оборудования;
- количество оформленных документов для выполнения заказа на производство;
- площадь производственных помещений (рис. 1).

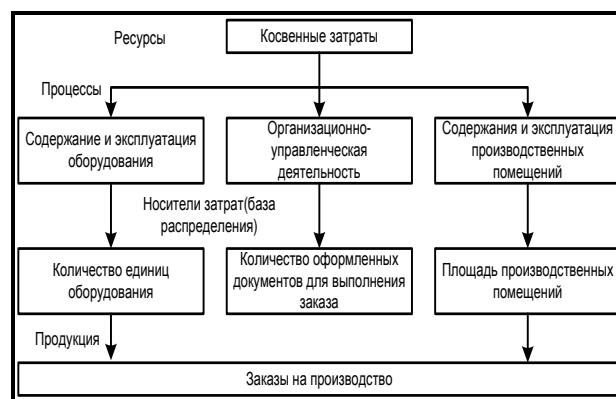


Рис. 1. Распределение косвенных затрат

3. На следующем этапе рассчитываются коэффициенты распределения косвенных затрат. Схема их расчета аналогична формуле (1) и представляет собой отношение затрат на процесс к значению носителя затрат. В рассматриваемом примере затраты составят:

- содержание и эксплуатация оборудования – 15 700 руб.;
- организационно-управленческая деятельность – 152 970 руб.;
- содержание и эксплуатации производственных помещений – 11 000 руб.

Значения носителей затрат, используемых в качестве базы распределения, следующие:

- количество единиц оборудования – 14;
- количество оформленных документов для выполнения заказа на производство – 150;
- площадь производственных помещений – 50 кв.м.

Соответственно коэффициенты распределения косвенных затрат примут следующие значения:

- $K1 = 15\ 700 / 14 = 1121,43$;
- $K2 = 152\ 970 / 150 = 1019,8$;
- $K3 = 11\ 000 / 50 = 220$.

4. На предпоследнем этапе производятся действия по существу аналогичные вычислениям по формуле (2). Они предполагают расчет суммы распределения путем умножения коэффициента распределения на значения носителей затрат по данному заказу. В рассматриваемом примере для выполнения заказа планируется задействовать три единицы оборудования, размещенных в производственном помещении площадью 15 кв. м, а также оформить четыре финансово-хозяйственных документа.

Расчет сумм распределения стоимости косвенных затрат на заказ примет следующий вид:

- содержание и эксплуатация оборудования: $1\ 121,43 * 3 = 3\ 364,29$;
- организационно-управленческая деятельность: $1\ 019,8 * 4 = 4\ 079,2$;
- содержание и эксплуатации производственных помещений: $220 * 15 = 3\ 300$.

Заключительный этап предполагает сложение полученных результатов на предыдущем шаге. Таким образом, сумма косвенных затрат, планируемых на данный заказ, составит: $3\ 364,29 + 4\ 079,2 + 3\ 300 = 10\ 743,49$ руб.

Разница между результатами расчетов, проведенных по традиционной модели и по дифференцированной составила $12\ 535,5 - 10\ 743,49 = 1\ 792,01$ руб. Ис-

ходя из постулата о том, что калькулирование по дифференцированной модели предполагает более точные результаты, имеющаяся погрешность для малобюджетной фирмы ощутимо свидетельствует о необходимости выбора в ее пользу. Вместе с тем, необходимо принять во внимание управленческие издержки, возникающие в связи с усложнением расчетного аппарата, принятого в дифференцированной модели. Следует также отметить необходимость документирования результата выбора в корпоративных стандартах и служебных инструкциях хозяйствующего субъекта.

Литература

1. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов [Текст] : практ. пособие / Е.В. Бехтерева. – М. : Омега-Л, 2007. – 152 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2007. – 576 с.
3. Гришина С.Н. и др. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / С.Н. Гришина, О.А. Родионова, Ю.В. Щербинина. – М. : Финакадемия, 2008. – 116 с.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст] : учеб. для студентов вузов / Колин Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
5. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях [Текст] : учеб. пособие / В.Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2005. – 144 с.
6. Кодраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст] : учеб. / Н.П. Кодраков. – М. : Велби, Проспект, 2007. – 448 с.
7. Кодраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кодраков, М.А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 368 с.
8. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов [Текст] / А.Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 443 с.
9. Суйц В.П. Управленческий учет [Текст] : учеб. / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007. – 370 с.
10. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. ; пер с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.

Ключевые слова

Косвенные затраты; технико-экономическое обоснование; база распределения косвенных затрат; модель распределения; коэффициент распределения; группы косвенных затрат; носитель затрат; объект калькулирования; внутренний стандарт управления предприятием.

Мизиковский Игорь Ефимович

РЕЦЕНЗИЯ

Представленная автором статья посвящена исследованию проблемы распределения косвенных затрат, решение которой актуально не только для бухгалтерского учета, но и для корпоративного менеджмента в целом. Во многом этот факт мотивирован особенностями внутреннего регулирования косвенных затрат, их влиянием на конечную результативность хозяйственной деятельности. Особую сложность составляет достижение максимальной достоверности расчета финансовых характеристик косвенных затрат при их отнесении на себестоимость продукта производства. Вполне очевидно, что в условиях перманентного развития форм и методов корпоративного менеджмента, уровень которого значительно влияет на успешность бизнеса, традиционные средства решения задачи не всегда эффективны.

Для решения данной задачи автор рассматривает возможности использования двух моделей: традиционной и дифференцированной, сравнивает полученные результаты на примере конкретного предприятия. Методологические положения, содержащиеся в статье, основываются на выводах, сделанных на основе приведенной теоретической базы исследований как авторских, так и ведущих отечественных и зарубежных ученых. Это позволяет сделать вывод о достаточности авторской разработки данной темы.

Проблема, являющаяся предметом исследования, раскрыта полностью, в статье приведены результаты теоретико-практической апробации, сделаны четкие выводы, результирующие работу. Представлена статья в соответствии с требованиями к оформлению научных публикаций, имеющиеся недочеты носят дискуссионный характер и не влияют на ее качество. Данная работа, безусловно, заслуживает публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Яшина Н.И., д.э.н., профессор Нижегородского государственного университета им. Н.И.Лобачевского – Национального исследовательского университета