

УДК 657.6:631.618

## ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ЭФФЕКТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ ЗАТРАТ ПРИ КАЛЬКУЛИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

С.К. Маталыцкая,

зав. каф. бухгалтерского учета, контроля и финансов БГЭУ, канд. экон. наук, доцент

Н.Н. Киреенко,

зав. каф. учета, анализа и аудита БГАТУ, канд. экон. наук, доцент

*Управление эффективностью деятельности организации невозможно без управления ее затратами (расходами). Одним из важнейших показателей экономической эффективности является себестоимость продукции (работ, услуг), размер которой во многом зависит и от величины затрат, напрямую не связанных с процессом производства. В связи с этим перед экономической службой организации ставятся задачи, связанные с экономическим обоснованием распределения затрат между структурными подразделениями, видами продукции (работ, услуг).*

*Ключевые слова: затраты, расходы, база распределения затрат, накладные затраты, себестоимость.*

*Management of the company effectiveness is not possible without cost management (expenditure). One of the most important indicators of economic efficiency is the cost of production (work, services), the size of which depends to a great extent on the amount of costs which are not concerned to the production process. In this regard, the economic service of the company is given the tasks which are connected with the economic justification for the distribution of costs between structural units, types of products (works, services).*

*Keywords: cost, expences, distribution costs, overhead costs, net cost.*

### Введение

Эффективное функционирование хозяйствующих субъектов напрямую зависит от организации и функционирования системы управления. Одним из предметов (объектов) управления являются затраты организации во всем их разнообразии. Управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат по их видам при постоянном контроле за их величиной и стимулировании уменьшения себестоимости.

Основная задача в практике формирования себестоимости видов продукции (работ, услуг) заключается в обосновании организациями, с требуемой степенью детализации, каждого вида затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в разрезе экономических элементов и статей калькуляции. Для этого необходимо в учетной политике организации рассмотреть и закрепить классификацию затрат и методы их распределения. Классификация затрат должна обеспечить сбор информации для калькулирования показателя себестоимости.

Цель работы – систематизация подходов классификации затрат для расчета себестоимости продукции (работ, услуг) и обоснования выбора оптимальной базы распределения накладных затрат для организации с учетом специфики ее деятельности.

### Основная часть

По действующему законодательству Республики Беларусь для целей бухгалтерского учета и формирования отчетной информации затраты подразделяются:

– затраты, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах (затраты на продукт);

– расходы отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах (периодические затраты или затраты периода) [1].

Таким образом, разграничение экономического содержания «затраты» и «расходы» основывается на понимании процесса трансформации затрат в расходы в момент реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Согласно динамической концепции учета, расходы признаются только в «Отчете о прибылях и убытках» на основании непосредственной связи между поступлениями дохода (в момент признания выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) и произведенными в связи с этим расходами. В этом случае появляется основание для определения себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, а затраты, осуществленные в процессе производства, признаются расходами. Следовательно, затраты периода в полной сумме будут влиять на прибыль отчетного периода и находить отражение в «Отчете о прибылях и убытках». Если реализации нет, то затраты, связанные с производством, расходами не признаются, а представляют собой аккумулированные активы, которые отражаются в бухгалтерском балансе как остатки запасов [2].

При калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) поддерживается принцип определения производственной себестоимости, рассчитанной по переменным затратам. Данный принцип означает не только обязательное деление затрат на переменные и постоянные, но и классификацию затрат по способу включения в себестоимость – на прямые и косвенные затраты, а по отношению к производственному процессу – на производственные и непроизводственные.

Учет всей суммы затрат, которые организации несут вне осуществления производственного процесса, напрямую обосновывает выделение в отдельный объект учета накладных затрат (расходов). Накладные затраты (расходы) – это затраты (расходы), которые нельзя прямо, без дополнительного распределения, отнести на выбранный объект. Данное понятие определяет затраты на создание успешных условий по организации и работе субъекта хозяйствования в целом или его структурных единиц.

Производственная себестоимость определяется по значениям прямых и косвенных переменных затрат производственного и непроизводственного характера. В этой связи, с целью определения показателя «себестоимость продукции» (работ, услуг), необходимо рассматривать несколько классификационных признаков группировки затрат:

1. Для целей управления различают **прямые и накладные затраты**. Унифицированной классификации статей затрат на прямые и накладные не существует, их может быть много, так как они относительны к выбранному объекту. Накладные затраты обуславливаются созданием необходимых и достаточных условий организации производства, реализации. Эти условия в значительной степени определяются качеством материально-технической базы, наличием необходимых помещений и современного оборудования широкого спектра использования, созданием условий, позволяющих максимально эффективно использовать рабочее время рабочих и служащих.

Цель данной классификации – определить экономическую эффективность исследуемых объектов. Если распределение накладных затрат с отражением результата данного процесса на счетах бухгалтерского учета позволит принять решение, которое, с одной стороны, снизит затраты (расходы) организации, а с другой – повысит эффективность ее деятельности, то это имеет экономический смысл. Если накладные затраты не являются релевантными (зависящими от принимаемых управленческих решений), то нет смысла в разнесении их по объектам, так как принятие неверных управленческих решений после распределения данных затрат приведет к ухудшению финансового состояния организации. Поэтому организации, принимая решение о распределении накладных затрат, должны учитывать многообразие факторов, влияющих на бизнес в целом и на финансово-экономическое состояние организации.

2. Затраты – **постоянные (условно-постоянные) и переменные (условно-переменные)**. Такая классификация имеет отношение к характеру связи затрат с объемом производства (величиной выпуска).

Переменные затраты – это затраты, величина которых зависит от объема производства продукции, работ, услуг. К переменным можно отнести и расходы, связанные со сбытом продукции, работ, услуг, если их величина изменяется с изменением объема реализации.

К постоянным относятся затраты, не зависящие непосредственно от объема производства (реализации) продукции, работ, услуг и не подвергающиеся значительным изменениям при увеличении (уменьшении) объема производства (реализации).

Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. Например, затраты по статье «Амортизация производственного оборудования», могут включать амортизацию, начисленную линейным способом (постоянная часть), и амортизацию, начисленную производственным способом (переменная часть).

### 3. Затраты – **прямые и косвенные**.

Прямые затраты – это затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.

Косвенные затраты – это затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения. Различают условно-переменные и условно-постоянные косвенные затраты.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, организации, осуществляющие производственную деятельность, условно-постоянные косвенные затраты подразделяют на затраты:

а) связанные с управлением организацией (начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, аналогичные по назначению затраты);

б) общепроизводственные затраты (на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работающих в организации лиц, занятых обслуживанием производства, другие аналогичные по назначению затраты). Общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг или относятся к управленческим расходам [2, 3].

4. Затраты, **формирующие себестоимость и не включаемые в себестоимость**. Показатели себестоимости в зависимости от полноты включения затрат для их расчета подразделяются на технологическую себестоимость, сокращенную производственную, производственную, коммерческую (полную). Группировка затрат по данной классификации представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Виды себестоимости по полноте включения затрат

Технологическая себестоимость рассчитывается по затратам, величина которых определяется на основании прямого счета. Далее, калькулируя себестоимость продукции (работ, услуг), организации сталкиваются с необходимостью дополнительного распределения затрат, которые нельзя прямо отнести на выбранный объект (продукцию, работы, услуги), то есть с распределением накладных затрат (расходов). Затраты, относящиеся одновременно к нескольким видам продукции (работ, услуг), представляют собой неотъемлемую составляющую совокупных затрат на достижение запланированного результата, и, будучи эффективными, способствуют производству продук-

ции (работ, услуг), реализация которых обеспечивает поступление в организацию дохода.

Таким образом, затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации (общепроизводственные затраты), и затраты, связанные с обслуживанием и управлением организацией (в бухгалтерском учете – общехозяйственные затраты, в бухгалтерской отчетности – управленческие расходы), представляют собой **накладные затраты (расходы)**. Расходы, связанные с реализацией при определении прибыли и рентабельности по отдельным видам реализованной продукции (работ, услуг),



тоже выступают накладными расходами, подлежащими распределению на стадии формирования показателей доходности организации.

В учетно-аналитической практике существует два подхода к распределению (разнесению) накладных затрат по объектам: разнесение по выбранной базе и АВС-метод. Разнесение по выбранной базе является простым и менее трудоемким способом по отношению к АВС-методу, согласно которому все статьи накладных (по отношению к выбранным объектам) затрат разносятся по объектам пропорционально выбранной базе. Причем для каждой статьи накладных затрат может использоваться своя база распределения.

Выбранная база распределения должна отражать причинно-следственную связь накладных затрат, мест возникновения затрат с распределяемой величиной. При определении способа распределения затрат и выборе баз распределения необходимо руководствоваться следующими критериями:

- при выборе какого-либо показателя в качестве базы распределения следует помнить о возможности его измерить и зафиксировать количественное распределение между объектами, на которые будут распределяться накладные затраты;

- выбор базы распределения должен определяться технологией, а также соотношением затрат разного вида в структуре общих затрат организации;

- если значения разных возможных баз распределения для одного места затрат существенно различаются, то использование любой из них в качестве универсальной для распределения накладных затрат этого места затрат приводит к ошибке в распределении. В этом случае имеет смысл выделить более мелкие места – так, чтобы для каждого из них базу распределения можно было выбрать однозначно;

- выгоды от применения детализированного способа распределения накладных затрат должны превосходить затраты на ведение такого учета.

В экономической практике выделяют следующие базы распределения накладных затрат (расходов):

- количественные показатели объема производства, отгрузки и реализации продукции, времени изготовления продукции, площадь помещений, величины веса, технические показатели;

- стоимостные показатели величины прямых затрат на производство, запасов товарно-материальных ценностей, объема выпуска и реализации продукции в стоимостном выражении.

Наиболее распространенным в настоящее время является подход, при котором все накладные затраты (расходы) распределяются по какой-либо одной базе распределения:

1. *Время работы производственных рабочих (человеко-часы)*. Выбор данной базы распределения обуславливается тем, что во-первых, косвенная заработная плата во многих случаях тесно связана с затратами прямого труда. Во-вторых, информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в учетных документах. Принимается во внимание временной фактор, время является главным

причинно-следственным фактором для большей части накладных затрат.

2. *Численность сотрудников центров ответственности*. Такой подход обоснован, если организация внедряет ответственность за результаты деятельности каждого центра ответственности, способных оказывать непосредственное воздействие на прибыльность, а также отвечать перед вышестоящим руководством за реализацию и соблюдение уровней затрат в пределах установленных лимитов.

3. *Заработная плата производственных рабочих*. Теоретически человеко-часы в большинстве случаев лучше отражают причинно-следственные связи, особенно если на аналогичных работах используется труд работников разной квалификации. Использование в качестве базы распределения заработной платы производственных рабочих предпочтительнее, когда большую долю в накладных затратах составляют сопутствующие выплаты. Выбирая данную базу, организации принимают во внимание временной фактор, а также простоту ее определения и экономичность. Считаем, что данная база не совсем корректна для распределения накладных затрат, так как оплата труда работников разной квалификации по различным расценкам, тарифным ставкам и суммы премий могут оказать существенное влияние на себестоимость продукции (работ, услуг), при этом связь между стоимостью трудовых ресурсов и суммой распределяемых затрат не всегда прослеживается.

4. *Машино-часы*. Как база распределения накладных затрат, применима в высокомеханизированных производствах. В этом случае амортизация, смазочные материалы и косвенная заработная плата больше коррелируют со временем работы оборудования, чем с затратами живого труда.

5. *Себестоимость или количество (вес) основных материалов*. Данная база используется на материалоемких производствах при распределении накладных затрат, связанных со снабжением, хранением, контролем и отпуском материалов в организации, а также с управлением запасами. В данном случае накладные затраты распределяются пропорционально фактору, имеющему с ними наибольшую причинно-следственную связь. При обосновании базы распределения организации не принимается во внимание временной фактор.

6. *Количество произведенной продукции*. Данная база распределения накладных затрат применяется в организациях с простым типом производства.

7. *Маржа покрытия*. Использование данного показателя предполагает разделение переменных и постоянных затрат во внутренней управленческой отчетности и анализе в увязке с маржинальным доходом. Маржинальный подход применяется при единовременных решениях, а также в анализе результатов деятельности. Выделение однородных групп косвенных затрат помогает проследить причинно-следственные связи, при этом целесообразно выделять группы затрат по структурным подразделениям (центрам ответственности), чем в целом по организации.

Безусловно, процесс выделения из совокупности накладных затрат значительного количества однородных групп, выбора для каждой из них своего носителя затрат и расчета соответствующих ставок распределения достаточно трудоемок. Однако необходимость проведения достоверного анализа себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции и принятия на его основе обоснованных управленческих решений делает подобный подход экономически целесообразным.

**Заключение**

Выделение прямых затрат позволяет определять прибыль, которую приносит организации каждое подразделение, канал сбыта, продукт и т.д. Для определения полной эффективности объекта необходимо распределять накладные затраты. И в данном случае центральное место отводится обоснованию наиболее оптимальной базы распределения накладных затрат для организации, позволяющей принимать решения, реализация которых уменьшит расходы организации и повысит ее эффективность. Рациональный выбор метода учета затрат распределения накладных затрат, калькулирования себестоимости оказывают влияние на ценовую политику предприятия и другие составляющие

его экономической стратегии, влияющие на финансовое благополучие компании в целом.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ  
ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Инструкция учета доходов и расходов: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 ноября 2011 г., № 102; в ред. пост. Минфина Респ. Беларусь от 22.12.2018 г., № 74 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.
2. Индивидуальная бухгалтерская отчетность: национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 декабря 2016 г., № 104; в ред. пост. Минфина Респ. Беларусь от 22.12.2018 г., № 74 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.
3. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50; в ред. пост. Министерства финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г., № 74 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

ПОСТУПИЛА В РЕДАКЦИЮ 04.04.2019

**Навесной оборотный плуг ПНО-3-40/55**



Плуг навесной оборотный ПНО-3-40/50 предназначен для гладкой вспашки старопахотных не засоренных камнями почв с удельным сопротивлением до 0,09 МПа. Плуг агрегируется с тракторами класса 2,0 («Беларус 1221»).

Преимущества разработки:

- регулируемая ширина захвата;
- цена на 30-40% ниже зарубежных аналогов.

*Производство плугов освоено на ДП «Минийтовский ремонтный завод».*  
Изготовлено 37 плугов.

*В 2010 году на сельскохозяйственной выставке в г. Москве плуг удостоен золотой медали.*

**Основные технические данные**

Тип.....	навесной
Тип корпуса.....	полувинтовой
Производительность за 1 ч сменного времени, га.....	0,65...1,14
Конструкционная ширина захвата корпуса, мм.....	400/450/500/550
Рабочая скорость движения на основных операциях, км/ч.....	7...9
Масса плуга конструкционная, кг.....	не более 1150
Конструкционная ширина захвата плуга, м.....	1,20/1,35/1,50/1,65