

УДК 657.471(476.4)

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ ПРИ КАЛЬКУЛИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЛЕГКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*Касаева Т.В., Богданова К.Г.*

Правильное определение составных частей себестоимости, особенно в рыночной экономике, позволяет получить точную и детализированную информацию для принятия управленческих решений и, в конечном счете, увеличить размер прибыли. Наиболее сложным в процессе учета затрат представляется выбор базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, списываемых на единицу продукции. Речь идет об организации аналитического учета внутри синтетического счета 20, когда необходимо на каждый носитель затрат отнести определенную долю накладных расходов. Повышение уровня механизации и автоматизации производственных процессов во всех отраслях материального производства привело к значительному росту накладных расходов на предприятиях. В современных условиях правильное и обоснованное распределение косвенных расходов - залог успешной экономической деятельности, поскольку управленческие решения по ассортименту и объемам продукции приобретают решающее значение для повышения не только суммы прибыли, но и эффективности функционирования всего предприятия.

На сегодняшний день традиционно принята практика распределения накладных расходов пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Этот метод приводит к завышению издержек производства более трудоемкой продукции, что, в свою очередь, предполагает исключение ее из номенклатуры выпуска вследствие неэффективности производства, вызванной заниженным уровнем рентабельности. Поэтому сегодня остро назрела необходимость изучения иных методов списания затрат на калькуляционные единицы. Для распределения расходов между носителями затрат, помимо заработной платы основных производственных рабочих, могут применяться такие базы как:

- общая сумма фонда оплаты труда с начислениями;
- время работы производственных рабочих (человеко-часы);
- прямые затраты, здесь либо все накладные расходы распределяются пропорционально суммарной величине израсходованных материальных ресурсов и начисленной заработной платы производственных рабочих, либо часть накладных расходов, относящаяся к расходам на оплату труда, распределяется пропорционально основной заработной плате рабочих, оставшаяся часть - пропорционально стоимости основных материалов;
- стоимость основных материалов;
- объем производства в натуральном или стоимостном выражении.

Важнейшим принципом выбора способа распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции с помощью нормативных коэффициентов распределения. Для изучения эффективности различных методик распределения накладных расходов, а также характера изменений производственной себестоимости единицы изделия в зависимости от использования той или иной базы распределения по сравнению с базой, регламентированной в приказе по учетной политике предприятия, был предпринят комплексный анализ методов

учета затрат. Исследование проводилось по ряду предприятий легкой промышленности Республики Беларусь, в том числе: ООО СП "Эвимар", СП ЗАО "Милавица", БШФ "Надзея", ВШПО "Витебчанка", ОАО "Лидская обувная фабрика", ОАО "КИМ", Оршанский льнокомбинат и др. На указанных предприятиях была проведена апробация различных методик списания затрат и обоснован выбор наиболее оптимальных из них.

Например, на СП ЗАО "Милавица" для проведения исследования было выбрано 5 наименований изделий, выпущенных в марте 2001 года, результаты калькулирования себестоимости при использовании различных баз распределения приведены в таблице 1. Аналогичные варианты распределения накладных расходов были применены и на других предприятиях. При этом на ОАО "Лидская обувная фабрика", на ООО СП "Эвимар" и ВШПО "Витебчанка" анализ проводился по всему ассортименту выпускаемой продукции, на остальных предприятиях была отобрана часть продукции, но с разными показателями рентабельности, трудоемкости, материалоемкости и т.д.

Таблица 1.  
Варианты распределения накладных расходов на единицу продукции  
ЗАО СП "Милавица", руб.

Вид изделий, объем выпуска	Издержки	База распределения					
		Основная заработная плата, руб.	ФОТ с начислениями, руб.	Трудозатраты, человеко-часов	Прямые затраты, руб.	Расходы на материалы, руб.	Объем выпуска, ед.
Мод. 10181, 11060 изделий	Прямые затраты	2667,39	2667,39	2667,39	2667,39	2667,39	2667,39
	Счет 25	418,57	419,7	121,88	215,56	199,37	109,21
	Счет 26	495,29	496,75	144,2	255,21	235,42	129,21
	Итого затрат	3581,25	3583,84	2933,47	3138,16	3102,18	2905,81
Мод. 658, 140 изделий	Прямые затраты	1722,53	1722,53	1722,53	1722,53	1722,53	1722,53
	Счет 25	265,46	266,18	119,26	139,39	129,34	109,21
	Счет 26	314,12	315,05	141,1	165,04	152,73	129,21
	Итого затрат	2302,11	2303,76	1982,89	2026,96	2004,6	1960,95
Мод. 10232, 18420 изделий	Прямые затраты	2006,75	2006,75	2006,75	2006,75	2006,75	2006,75
	Счет 25	50,84	50,97	113,14	172,58	182,39	109,21
	Счет 26	60,15	60,33	133,86	204,32	215,38	129,21
	Итого затрат	2117,74	2118,05	2253,75	2383,65	2404,52	2245,17
Мод. 10039, 5880 изделий	Прямые затраты	1304,8	1304,8	1304,8	1304,8	1304,8	1304,8
	Счет 25	49,48	49,61	83,88	111,56	116,57	109,21
	Счет 26	58,55	58,72	99,24	132,08	137,65	129,21
	Итого затрат	1412,83	1413,13	1487,92	1548,44	1559,02	1543,22
Мод. 430, 1800 изделий	Прямые затраты	1979,36	1979,36	1979,36	1979,36	1979,36	1979,36
	Счет 25	59,05	59,21	73,39	169,88	178,82	109,21
	Счет 26	69,87	70,08	86,83	201,13	211,16	129,21
	Итого затрат	2108,28	2108,65	2139,58	2350,37	2369,34	2217,78

Исследования показали, что применяемый на предприятиях вариант распределения накладных расходов пропорционально размеру основной заработной платы производственных рабочих обусловлен не только нормами оплаты за единицу продукции, но и многими другими факторами, например, уровнем их квалификации, размерами доплат, премий, поэтому он не в состоянии достоверно отразить реальную картину затрат. Еще в большей степени оторвана от действительности такая база распределения, как суммарный фонд оплаты труда с начислениями на заработную плату.

Более обоснованным представляется вариант списания накладных расходов пропорционально затратам труда не в стоимостном, а в натуральном выражении, выраженными в человеко-часах, затраченных производственными рабочими на изготовление всего объема продукции. Здесь к себестоимости наиболее трудоемких изделий прибавляется только та доля косвенных затрат, которая связана с большими (по сравнению с остальными) расходами времени на их изготовление, прочие факторы не учитываются. Такая модель подходит для трудоемких производств, успешным будет ее применение в производствах, работающих на давальческом сырье (ВШПО "Витебчанка", БШФ "Надзья").

Еще одна база распределения, заслуживающая пристального внимания - прямые затраты. В нашем случае (таблица 1) также происходит перераспределение расходов по сравнению с начальным вариантом, причем тенденция сохраняется та же, что и при распределении издержек пропорционально трудозатратам, однако, амплитуда колебаний - величина их отклонений от исходной себестоимости увеличивается. Так, в условиях СП ЗАО "Милавица", где удельный вес материалов и заработной платы основных рабочих в себестоимости товарной продукции составляет около 70 %, как раз можно порекомендовать вариант распределения накладных расходов пропорционально прямым затратам на производство отдельных моделей. Такая же база распределения оказалась наиболее рациональной для ОАО "КИМ", Оршанского льнокомбината, ООО СП "Эвимар" и др.

В качестве базы распределения можно использовать и стоимость материалов, непосредственно израсходованных на производство продукции. Опять наблюдается та же картина (таблица 1): себестоимость двух моделей значительно уменьшилась, себестоимость остальных, соответственно, увеличилась. списание накладных расходов пропорционально объему произведенной продукции приводит к тому же результату, но с еще большим снижением себестоимости двух моделей. Как база для распределения он приемлем лишь в условиях производства продукции с приблизительно равными трудозатратами, например, Лидская обувная фабрика, при использовании же этого показателя для списания затрат на себестоимость нескольких видов продукции возможна ситуация, когда на изделия с разной трудоемкостью будут приходиться равные доли накладных расходов.

Дополнительно проведенные маркетинговые исследования позволили установить, что при выборе прямых затрат в качестве базы распределения рост себестоимости, который в условиях затратного метода ценообразования, принятого на предприятиях Республики Беларусь, неизменно повлечет за собой увеличение цены, наблюдается на изделия СП ЗАО "Милавица", пользующиеся повышенным спросом у населения (модели №№ 10232, 10039, 430). Одновременно происходит снижение цены менее конкурентоспособной продукции (модели №№ 10181, 658), что, возможно, привлечет к ней интерес покупателей и позволит увеличить объемы реализации запасов готовой продукции.

Здесь мы затрагиваем еще одну проблему - проблему стабилизации финансового состояния. На сегодняшний день большая часть оборотных средств предприятий находится в сфере обращения, такая их структура никак не может быть признана рациональной. Продуманная политика распределения накладных расходов может в корне изменить ситуацию. Изменяя сумму накладных расходов, приходящихся на единицу продукции, необходимо принимать во внимание критерий оптимальности,

выраженный в максимально возможных объемах реализации в стоимостном выражении. Так, увеличение доли накладных расходов, а, следовательно, и увеличение цены на продукцию, пользующуюся повышенным спросом у населения, не следует считать негативным явлением до тех пор, пока спрос существенно не изменится. Помимо того, что в этом случае будет происходить ускорение оборачиваемости оборотных средств, появится возможность увеличить реализацию менее раскупаемой или менее рентабельной продукции, поскольку цены на нее снизятся вследствие снижения себестоимости. Главное условие - применять именно ту методику, которая в большей мере соответствует уровню конкурентоспособности и характеру спроса на изделия.

Необходимо учесть, что использование различных методов исчисления себестоимости направлено главным образом на получение достоверной информации о затратах на отдельный продукт. Эта информация может быть использована как для контроля соблюдения запланированного уровня затрат в процессе производства, так и для определения прибыльности отдельных изделий и принятия на этой основе решений в области ценообразования и ассортиментной политики. Воздействие уровня и структуры продуктовых затрат на управленческие решения приходится на область политики цен, производственных и сбытовых программ, инвестиций и инноваций. Уровень цены в рыночных условиях хозяйствования в большей степени зависит от внешней среды, уровень же затрат есть выражение внутренних возможностей предприятия и наша задача - управлять этим уровнем для достижения максимально возможной эффективности производства и реализации.

#### Литература

1. Шеремет А.Д. Управленческий учет. - М.: ИД ФБК ПРЕСС. – 2000. - 512 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: ЗАО "Финанстатинформ", - 1999. – 359 с.
3. Друды К. Введение в управленческий и производственный учет /Пер. с англ., предисл. П.С.Безруких. - М.: Аудит, 1994. - 542 с.

УДК 338.24+338.31

## УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

*Суворов А.П., Михайловская Ю.В.*

За время, прошедшее с начала проведения реформ, направленных на становление рыночных отношений, окружающая среда бизнеса в глобальном масштабе претерпела значительные изменения, скорее всего, не имеющие прецедентов в мировой истории. Перемены стали более частыми и быстрыми, а деловой мир – более сложным. Перед предприятием постоянно возникают новые проблемы, требующие решения. Все эти проблемы можно условно разделить на внешние (возникшие во внешней среде и оказывающие непосредственное воздействие на предприятие и на среду, в которой оно функционирует) и внутренние (связанные с изменениями в самой среде предприятия и структуре). Если в развитых странах необычно большое число предприятий сталкивается с одним и теми же проблемами, а именно: замедление роста, снижение рентабельности, утрата доли на рынке в борьбе с новыми конкурентами, то в нашей стране основными проблемами являются те, которые возникают в результате постоянного изменения хозяйственной законодательной базы. Что касается внутренних проблем, то основная из них – отсутствие грамотно поставленного процесса управления затратами.

В данный момент времени руководителям предприятий необходимо научиться управлять краткосрочными и долгосрочными результатами деятельности организации по тем объектам, которые в настоящее время ей нужны. А поскольку результат – это сопоставление затрат и доходов, значит, необходимо научиться управлять