

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВОМ

Ю. Г. Дывень

*Учреждение образования «Гомельский государственный
технический университет имени П. О. Сухого», Беларусь*

Научный руководитель Е. В. Тычкова

Одним из условий увеличения прибыли предприятия является снижение себестоимости выпускаемой продукции. Поэтому вопросы управления затратами являются весьма актуальными для предприятий.

Большое значение в поиске путей снижения себестоимости продукции имеет выявление и сокращение затрат прямо не связанных с процессом производства. К таким расходам относят затраты на организацию и управление производством. Их удельный вес в себестоимости весьма значителен. Следовательно, их увеличение приводит к повышению себестоимости, а это, в свою очередь, влияет на величину прибыли.

Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам продукции, работ, услуг устанавливается методикой, принятой учетной политикой предприятия.

Существенным недостатком применяемых в настоящий момент методов является неточное распределение накладных затрат по видам выпускаемой продукции.

Методические рекомендации Министерства промышленности Республики Беларусь дают предприятиям множество вариантов распределения общехозяйственных и общехозяйственных расходов по видам продукции. Они могут распределяться по видам продукции пропорционально:

- основной заработной плате производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- прямым затратам;
- сметным (нормативным) ставкам;
- объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах;
- маржинальному доходу [3].

Применение пропорционального распределения затрат относительно любой из вышеперечисленных баз является приближенным и искажает истинную себестоимость объектов учета, но, в свою очередь, является наиболее простым и удобным методом при ведении бухгалтерского и финансового учета.

Реально в деятельности предприятия всегда существует непропорциональное поглощение затрат разными продуктами. Наиболее емкими оказываются продукты с наименьшим объемом и наибольшей сложностью из всей продуктовой группы. При применении традиционных методов учета они оказываются недооцененными из данной продуктовой группы. Напротив, наименее емкими оказываются продукты с наибольшим объемом и наименьшей сложностью. При применении традиционных методов учета они оказываются переоцененными из данной продуктовой группы. При этом искажение себестоимости является пропорциональным доле накладных расходов в общей структуре затрат.

При традиционном подходе суммарные накладные расходы не искажаются, происходит лишь перераспределение себестоимости между группой с наименьшим объемом и большей сложностью – недооцененной группой и группой с наибольшим объемом и меньшей сложностью – переоцененной группой как изображено на рисунке. Если ценообразование на предприятии происходит на основе метода «себестоимость плюс наценка», то по недооцененной группе продуктов могут быть убытки, а по переоцененным продуктам – низкий оборот ввиду завышенной цены продажи и того, что у конкурентов, рассчитывающих себестоимость корректным способом, цены устанавливаются ниже.

Необходимо использовать более сложные корректные модели распределения или установления причинно-следственной связи между затратами и продуктами.

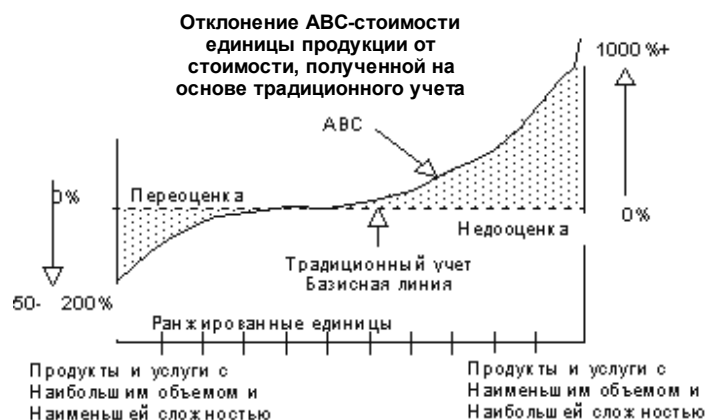


Рис. 1. Иллюстрация эффекта искажения себестоимости при традиционном подходе

Наиболее корректные схемы распределения накладных расходов можно разработать на основе описания функциональной деятельности организации, а конкретно, на основе детального описания бизнес-процессов. Такой подход калькулирования себестоимости называют пооперационным исчислением себестоимости – *ABC*-метод [2].

Управленческий учет затрат по функциям (*activity-based costing* – *ABC*) является одним из новых направлений реформирования отечественного бухгалтерского учета на пути его адаптации к международным стандартам в условиях развития рыночных отношений [4].

Теоретическая основа метода *ABC* заключается в наблюдении, что у предприятия 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 его долю затрат каждого центра по всем производственным операциям. Отсюда следует, что такое распределение основано на причинно-следственной связи затрат с обуславливающими их факторами [1].

Новая методика учета затрат не исключает традиционные методы, а дополняет их с целью более эффективного отнесения затрат на выпускаемую продукцию. Поэтому учет затрат по функциям должен подтверждаться отражением функциональной группировки затрат на счетах бухгалтерского учета. Для этой цели необходимо открыть к счетам, отражающим общепроизводственные и общехозяйственные расходы, субсчета первого порядка, аккумулирующие затраты по сферам деятельности.

В существующем плане счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь разные сферы деятельности находят отражение на одних и тех же счетах, создавая трудности систематизации и анализа затрат по сферам деятельности. Для устранения этого недостатка в новой системе к счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» можно открыть субсчета, отражающие сферы деятельности:

1 – производство, 2 – подготовка и освоение производства, 3 – научно-техническая деятельность, 4 – обслуживание производственного процесса, 5 – содержание зданий, сооружений, 6 – охрана труда и социальная защита, 7 – управление производством. На счете 26 дополнительно открыть субсчета 8 – охрана окружающей среды и 9 – управление кадрами. Для отражения функций можно открыть субсчета второго уровня. Например, на счете 26/4/2 будут отражаться общехозяйственные расходы для сферы деятельности «Обслуживание производственного процесса» и функции «Внутризаводское перемещение грузов» [4].

Себестоимость продукции, полученную с использованием традиционного и *ABC*-методов на отечественном предприятии, представлена в таблице:

Сопоставление результатов применения различных методов учета накладных расходов

Номер цеха	Объем производства, т	Традиционная система	Система ABC
1	1301	605,3	363,2
3	1411	560,5	363,4
4	321	507,5	1341,4
5	1598	193,2	395,6

По традиционной системе учета затрат себестоимость крупносерийной продукции цехов № 1, № 3 и № 5 практически равна себестоимости мелкосерийной продукции цеха № 4. Причина заключается в том, что все накладные расходы относятся на себестоимость изделий пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Следовательно, накладные расходы на единицу продукции будут распределены (на базе заработной платы) одинаково, как на единицу продукции цехов № 1, № 3 и № 5, так и на единицу продукции цеха № 4.

Сопоставление результатов применения двух систем оценки себестоимости продуктов показывает, что традиционная система в целом завышает себестоимость крупносерийной продукции по сравнению с мелкосерийной. Причина этого заключается в том, что, несмотря на то обстоятельство, что крупносерийные продукты потребляют в 4 раза больше часов, чем мелкосерийные, расход материалов для производства крупносерийных продуктов практически втрое превышает расход материалов для производства мелкосерийных (соответственно 30, 35 и 40 отпусков по сравнению с 15 отпусками), а численность основных рабочих лишь в 1,5 раза больше, чем в случае с мелкосерийным продуктом (21 человек по сравнению с 16, а в цехах № 1 и № 3 даже меньше). Традиционная система учета, основанная на показателях, связанных с оплатой основных рабочих, игнорирует эти различия в относительном потреблении накладных расходов. В результате, себестоимость крупносерийных продуктов завышается, а себестоимость мелкосерийных, наоборот, занижается.

Система ABC признает различия в относительном потреблении вводимых ресурсов и прослеживает соответствующее их количество вплоть до каждого продукта. В итоге в отчетности отражаются более высокие производственные затраты на мелкосерийный продукт, поскольку последний потребляет большее количество не связанных с оплатой труда вводимых ресурсов. А при использовании в качестве базы распределения показателей, связанных только с заработной платой основных рабочих, на крупносерийные продукты будет распределена чрезмерно высокая доля затрат. Крупносерийные продукты в этом случае как бы «субсидируют» мелкосерийные, забирая на себя часть «чужих» затрат. Предприятие может принять неверное решение относительно номенклатуры производства, расширив производство мелкосерийных продуктов за счет крупносерийных.

Таким образом, преимуществом учета затрат по функциям являются: большая информативность, наглядность и открытость управленческой отчетности о фактическом состоянии уровня затрат на предприятии. Руководство имеет возможность получить сведения о том, какое звено в числе производственных функций наиболее слабое, где кроются резервы экономии затрат. Для предприятий, выпускающих широкий ассортимент изделий, точные сведения о затратах очень важны для определения цены продукции, ее последующего продвижения на рынке, а также для принятия управленческих решений по расширению ассортимента и развитию каналов сбыта.

Литература

1. Ерижев, М. К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости / М. К. Ерижев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 6.
2. Ковалев, С. Функционально-стоимостной анализ бизнес-процессов / С. Ковалев. – Режим доступа : <http://www.betec.ru>.
3. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, товаров (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь. – Минск : Пром-печать, 2004. – 340 с.
4. Моисеева, О. Л. Методика и организация ведения управленческого учета затрат по функциям / О. Л. Моисеева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. – № 11. – С. 11.