

УДК 330

А. Н. Кизилов, О. В. Чухрова

ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»,
г. Ростов-на-Дону

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ: ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Ключевые слова: себестоимость, косвенные расходы, объект учета затрат, база распределения косвенных расходов.

В статье проведено исследование представленных в экономической литературе взглядов относительно выбора и обоснования экономическим субъектом базы распределения косвенных расходов для целей финансового и управленческого учета. Установлено, что подход относительно выбора базы распределения накладных (косвенных) расходов производства должен быть логически обоснованным. Целесообразным признан подход, основанный на исследовании специфики производства по формированию и поведению накладных расходов. Критерием качества базы распределения накладных расходов производства признано то, насколько в условиях ее применения себестоимость каждого из объектов калькулирования приближена к реальной себестоимости изготавливаемого продукта.

A. N. Kizilov, O. V. Chukhrova

Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don

PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR THE DISTRIBUTION OF INDIRECT COSTS: FINANCIAL AND MANAGERIAL ASPECT

Keywords: cost, indirect costs, the object of accounting for expenses, the base of distribution of indirect costs.

The article examines the views presented in the economic literature regarding the choice and justification of the indirect distribution base for the purposes of financial and managerial accounting by an economic entity. It is established that the approach regarding the choice of the base for the distribution of overhead (indirect) production costs should be logically justified. The approach based on the study of the specifics of production for the formation and management of overhead costs is considered appropriate. The quality criterion of the production overhead distribution base is recognized as the extent to which, under the conditions of its application, the cost of each of the calculation objects is close to the real cost of the manufactured product.

Распределение накладных (косвенных) расходов между объектами учета и калькулирования является одной из принципиальных методических проблем экономики организации. Такое распределение является ключевым элементом управления расходами, которые являются важной экономической категорией для любого экономического субъекта. Косвенные расходы являются объектом планирования, учета, контроля и анализа, от их уровня существенно зависит финансовый результат деятельности любой коммерческой организации, основной целью которой является извлечение прибыли. В период планирования и учета затрат возникают принципиальные вопросы относительно методики распределения косвенных расходов, которые в момент их признания невозможно напрямую, без дополнительных

математических действий отнести к конкретному объекту расходов, а их поведение должно быть логически связано с определенной группой объектов учета затрат.

В практике управления производственными организациями особую актуальность приобретает вопрос адекватного распределения между объектами затрат общепроизводственных и общепроизводственных расходов, которые связаны с функционированием и управлением отдельными производственными структурными подразделениями (цехами, участками и т.п.) и которые в момент их признания непосредственно не могут быть отнесены к конкретному объекту расходов. Методика распределения косвенных расходов в итоге существенно влияет на затраты по производству отдельных объектов учета затрат

и на себестоимость их калькулирования. Стоит также отметить, что чем больше удельный вес накладных затрат в общей сумме издержек производства в целом, тем большее значение должно уделяться методике распределения косвенных затрат на себестоимость отдельных видов продукции (объектов калькулирования). В дальнейшем именно себестоимость отдельных объектов калькулирования является принципиально важной информацией для принятия управленческих решений по формированию производственной программы и ценообразованию. Принятие ошибочных решений означает потерю эффективности – именно поэтому чрезвычайно важным для управления является формирование максимально корректной (точной) информации по себестоимости каждого объекта калькулирования, что в свою очередь, как отмечено ранее, зависит от применяемой методики распределения накладных расходов.

Одним из ключевых элементов методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных (для целей управленческого учета) расходов является выбор и обоснование базы их распределения.

Для достижения поставленной цели авторы статьи использовали исторический, сравнительный методы, а также научного обобщения, анализа и синтеза данных.

Проблема выбора обоснованной базы распределения общепроизводственных расходов, несмотря на ее чрезвычайную актуальность, не является новой для экономической науки и практики. Так, еще в 1931 году советский экономист В.И. Стоцкий рассматривал использование в качестве базы распределения накладных расходов производства стоимости, количества или веса основного сырья, производственной платы, количества машино-часов работы [1, с. 38]. Упомянутые В.И. Стоцким варианты базы распределения общепроизводственных расходов широко применяются и сегодня. Конечно, их современный перечень может быть несколько расширен. Так, например, существует возможность применения распределения общепроизводственных расходов пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Или возможны варианты базы распределения общепроизводственных расходов и на нормативном уровне. По утверждению исследователей предметной области проблема распределения косвенных расходов «определена их экономической сущностью, заключающейся в невозможности их точной оценки. Если прямые затраты непосредственно связаны с производством продукции, то не все косвенные затраты производятся с процессом производства и реализации. Более того, организация может понести косвенные затраты даже в отсутствие прямых, например, затраты на ремонт, осуществляемые при остановке производства» [2, с. 67].

Вместе с тем, приказом Минфина от 15.11.2019 №180н утвержден федеральный стандарт бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» (ФСБУ 5/2019) [3], который применяется начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 г. В качестве основных, значимых изменений указанный ФСБУ 5/2019 уточняет, что к запасам относится, кроме ранее указанных сырья, материалов, активов для продажи и незавершенное производство. Конкретизируя состав запасов организации ФСБУ 5/2019 прямо устанавливает что в их фактическую себестоимость (в рассматриваемом случае – незавершенное производство) не включаются управленческие расходы (собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы»). Такой подход предполагает, что для целей финансового учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономические субъекты не могут предусматривать в «Учетной политике» вариант распределения управленческих расходов (сч. 26) на стоимость незавершенного производства, а должны их списывать на финансовый результат, используя следующую корреспонденцию Д-т сч. 90 К-т сч. 26.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности (Отчет о финансовых результатах) общехозяйственные расходы отражаются (код 2220) «Управленческие расходы».

Таким образом, с 01.01.2021 г. управленческие расходы согласно требованиям пп.2 п.26 ФСБУ 5/2019 «Запасы» собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» признаются расходами в полном объеме и должны быть списа-

ны в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Управленческие расходы».

Распространенной практикой в научной литературе следует признать сравнение результатов применения различных баз распределения накладных расходов производства. Так, например, сравнение результатов применения для машиностроительного производства таких баз распределения, как основная заработная плата основных производственных рабочих, стоимость основных материалов и сумма прямых затрат, но выводы ограничиваются констатацией факта, что применение различных баз распределения общепроизводственных расходов существенно влияет на себестоимость, а также предполагается рассчитывать производственную себестоимость по нескольким методикам одновременно с целью расширить информационную базу для принятия оптимальных управленческих решений. В этом случае, как представляется, применение альтернативных баз распределения может обосновывать противоположные управленческие решения принятым ранее, что оставляет проблему не решенной.

Еще одним подходом по выбору базы распределения накладных расходов производства может выступать логический подход, который предполагает исследование специфики производства по формированию и поведению накладных расходов. В данном случае с целью выбора базы распределения накладных расходов организации (производства) подразделяю на две категории – высокоавтоматизированные и малоавтоматизированные, т.е. с большим расходом рабочей силы (трудоемкостью). В высокоавтоматизированных организациях или производствах накладные расходы главным образом состоят из затрат на использование оборудования (электроэнергия, техническое обслуживание, амортизация). В этом случае, выбор времени работы машин на изготовление продукции является оптимальной базой для распределения накладных расходов. В малоавтоматизированных организациях или производствах с большим расходом рабочей силы сумма накладных расходов тесно связана с оплатой труда. В этих производствах целесообразно базой распределения накладных расходов принимать количе-

ство затраченного рабочего времени или сумму прямой заработной платы.

Отдельного внимания заслуживает существующий в научной литературе тезис о том, что база распределения должна учитывать причинно-следственную связь между косвенными затратами и объектами, которые являются основой для их распределения. При поиске оптимальной базы распределения для каждой статьи косвенных (накладных) расходов нужно четко исследовать их корреляционную зависимость с базой распределения. В то же время, следует отметить, что сначала база распределения косвенных затрат на производство должна быть выбрана и обоснована логически, а уже потом ее качество и в соответствии с уместностью применения должны быть проверены методами статистического анализа.

Таким образом, можно сделать вывод, что в теории и на практике выделяют два основных требования к выбору показателей базы распределения косвенных затрат организаций [4, с. 88]:

- показатель должен отражать причинно-следственную связь между объектами учета, на который относят косвенные расходы, и самими распределяемыми расходами;

- он должен просто определяться.

В зависимости от сложности производства ставка распределения косвенных затрат организаций может быть единой для всех производственных подразделений и устанавливаться отдельно для каждого производственного подразделения или для определенных групп косвенных затрат организаций.

На практике, как отмечено ранее, в основном используют следующие базы распределения косвенных затрат организаций:

- пропорционально времени работы оборудования;

- пропорционально основной заработной плате рабочих, занятых в производстве продукции;

- пропорционально объему производства в натуральном или денежном выражении;

- пропорционально прямым расходам (например, затраты на сырье и материалы или содержание и эксплуатацию оборудования);

- пропорционально маржинальному доходу;
- пропорционально объему реализации в денежном выражении.

Выбранная база распределения косвенных расходов закрепляется в учетной политике экономического субъекта.

Определив основные подходы к выбору оптимальной базы распределения косвенных расходов необходимо учитывать и методы их распределения: упрощенный метод и метод распределения на уровне подразделений. Упрощенный метод сводится к использованию единой базы распределения для всей организации в целом (рисунок 1). Все косвенные затраты в течение отчетного периода собираются на одном синтетическом счете и затем согласно выбранной базе, закреплённой в учетной политике экономического субъекта (общие прямые затраты, часы работы оборудования и т.д.), распределяются по видам выпускаемой продукции. Таким образом, косвенные расходы распределяются на всю выпускаемую продукцию независимо от того, в каком подразделении она была произведена. При этом одним из условий, обеспечивающих целесообразность использования единой ставки распределения, служит наличие примерно равных пропорций потребления косвенных затрат во всех подразделениях экономического субъекта. Преимущество данного метода заключается в его простоте и низкой трудоемкости. Но, в то же время, ему присущ и существенный недостаток, состоящий в значительном искажении конечной информации при расчете себестоимости различных видов продукции.

Например, в организации в качестве единой базы распределения косвенных расходов выбраны «Прямые затраты производства». В отчетном периоде сумма прямых затрат, учтенных по дебету счета 20 «Основное производство» составила 1000,0 тыс. руб., в том числе по продукции:

«А» – 500,0 тыс. руб.

«Б» – 300,0 тыс. руб.

«В» – 200,0 тыс. руб.

Косвенные затраты, собранные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» за этот же период составили 400,0 тыс. руб.

Для расчета коэффициента распределения косвенных расходов используем формулу:

$$K_p = ВКР / БР \quad (1),$$

где K_p – коэффициент распределения косвенных расходов;

ВКР – величина (сумма) косвенных расходов;

БР – база распределения косвенных расходов.

Определим коэффициент распределения косвенных расходов:

$$K_p = 400,0 \text{ тыс. руб.} / 1000,0 \text{ тыс. руб.} = 0,40 \text{ руб.}$$

Учитывая значение коэффициента распределения косвенных расходов, они будут распределены по видам продукции в следующих суммах:

Продукция А – 200,0 тыс. руб. (500,0 X 0,40);

Продукция Б – 120,0 тыс. руб. (300,0 X 0,40);

Продукция В – 80,0 тыс. руб. (200,0 X 0,40).

В бухгалтерском учете рассчитанные суммы будут отражены следующими записями:

Д 20/ субсчет «Продукция А» К 25 – 200,0 тыс. руб. – учтены общепроизводственные расходы, относящиеся к затратам по выпуску «Продукции А»;

Д 20/ субсчет «Продукция Б» К 25 – 120,0 тыс. руб. – учтены общепроизводственные расходы, относящиеся к затратам по выпуску «Продукции Б»;

Д 20/ субсчет «Продукция В» К 25 – 80,0 тыс. руб. – учтены общепроизводственные расходы, относящиеся к затратам по выпуску «Продукции В».

Второй метод, метод распределения производственных косвенных затрат на уровне подразделений более трудоемкий, но, по сравнению с предыдущим методом, позволяет определить более точную себестоимость отдельных видов продукции (рисунок 2).

При использовании этого метода косвенные затраты учитываются на уровне подразделений с открытием субсчетов для каждого из них. По окончании отчетного периода производится распределение косвенных затрат по видам продукции для каждого подразделения, то есть по каждому открытому субсчету, причем каждому из них соответствует своя база распределения, выбранная исходя из особенностей технологического процесса данного подразделения.



Рис. 1. Упрощенный метод распределения косвенных затрат

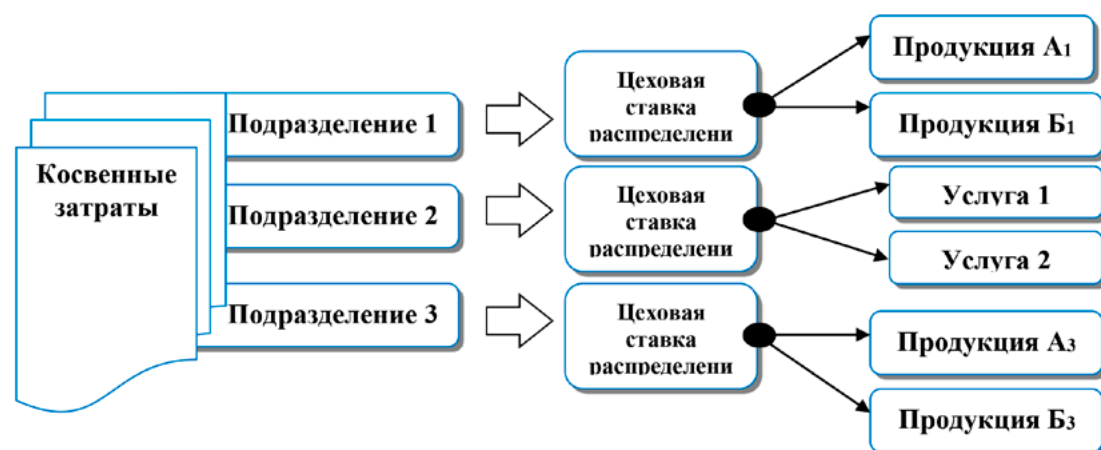


Рис. 2. Метод распределения косвенных затрат на уровне подразделений

Например, в рамках рассматриваемого метода, предположим, что Подразделение 1 и Подразделение 3 выпускают одну и ту же продукцию («А» и «Б»), технологическая себестоимость которых одинакова, в частности:

прямые материальные затраты – 25000 руб. («А» – 15000, «Б» – 10000);

зарплата производственных рабочих – 6000 руб. («А» – 5000, «Б» – 1000);

общепроизводственные расходы, подлежащие распределению как в Подразделении 1, так и в Подразделении 3 – 60000 руб.

Рассчитаем величину себестоимости продукции при условии что в Подразделении 1 в качестве базы распределения общепроизводственных расходов установлены прямые материальные затраты, а в Подразделении 3 – зарплата производственных рабочих.

Себестоимость готовой продукции Подразделения 1.

Определим коэффициент распределения:

$$K_p = ВКР / БР = 60000 \text{ руб.} / 25000 \text{ руб.} = 2,4$$

Доля расходов в себестоимости «А₁» – 36000 руб. (2,4 x 15000), в себестоимости «Б₁» – 24000 руб. (2,4 x 10000).

Производственная себестоимость продукции в Подразделении 1 составит:

$$\text{«А}_1\text{»} - 56000 \text{ руб.} (15000 + 5000 + 36000);$$

$$\text{«Б}_1\text{»} - 35000 \text{ руб.} (10000 + 1000 + 24000).$$

Себестоимость готовой продукции Подразделения 3.

Определим коэффициент распределения:

$$K_p = ВКР / БР = 60000 \text{ руб.} / 6000 \text{ руб.} = 10$$

Доля расходов в себестоимости «А₃» – 50000 руб. (10 x 5000), в себестоимости «Б₃» – 10000 руб. (10 x 1000).

Производственная себестоимость продукции в Подразделении 3 составит:

$$\text{«А}_3\text{»} - 70000 \text{ руб.} (15000 + 5000 + 50000);$$

$$\text{«Б}_3\text{»} - 21000 \text{ руб.} (10000 + 1000 + 10000).$$

Расчеты условного примера показывают, что фактическая себестоимость производимых изделий значительно отличается при различных базах для расчета бюджетной ставки общепроизводственных (косвенных) расходов. Для целей формирования себестоимости изделия и последующего ценообразования выбор базы распределения должен учитывать удельный вес прямых затрат и их взаимосвязь с общепроизводственными (косвенными) расходами.

Независимо от выбранного метода распределения косвенных затрат, выбор базы подразделения обусловлен функциональной спецификой организации (в случае использования упрощенного метода распределения) или же отражает особенности производства продукции конкретного подразделения – при использовании альтернативного метода распределения.

Так, в случае если деятельность подразделения является трудоемкой, то его общепроизводственные расходы целесообразно распределять по видам продукции, на основе показателей, связанных с потреблением трудовых ресурсов. Базой распределения в этом случае могут выступать фактические затраты труда, нормативные прямые затраты труда, количество персонала, задействованного в определенном технологическом процессе. В то же время при автоматизированном учете производственного процесса за основу для распределения затрат следует устанавливать показатели, связанные с использованием основных средств. Базой распределения в таком случае могут быть фактические или плановые часы работы оборудования, амортизационные отчисления по видам продукции либо остаточная стоимость основных средств, задействованных в технологическом процессе. Соответственно, при высокой материалоемкости производства структурного подразделения в качестве базы распределения предпочтение отдают фактическим либо плановым затратам сырья и материалов.

Если не представляется возможным однозначно определить технологическую направленность деятельности подразделения, то, как правило, применяют смешанные базы распределения. Например, для подразделений с высоким

удельным весом материальных затрат и основных средств можно использовать полные прямые материальные затраты, а в отсутствие преобладания определенного вида ресурса используют полные прямые затраты.

Таким образом, получение достоверной информации о себестоимости отдельных видов продукции и ее рентабельности во многом зависит от обоснованного подхода к вопросу распределения косвенных затрат. Если не уделять достаточного внимания выбору оптимальной базы распределения косвенных затрат, то могут возникать существенные диспропорции в производственной и сбытовой политике, что негативно отразится и на финансовых результатах деятельности экономического субъекта.

В результате, в современной экономической науке и хозяйственной практике практически отсутствует системное решение такой чрезвычайно важной проблемы управления затратами, какой является выбор и обоснование базы распределения общепроизводственных затрат, что и актуализирует целесообразность дальнейших научных поисков решения этой задачи.

Решение проблемы выбора и обоснования метода распределения общепроизводственных расходов, несмотря на ее практическое значение и зависимость от условий конкретного производства, следует начать с теоретических, чисто абстрактных вопросов. Именно этого требует системность и комплексность, с одной стороны – какие расходы подлежат распределению, с другой – какая база распределения будет оптимальной.

Оптимальной, по нашему мнению, целесообразно признать такую базу распределения косвенных расходов (в рассматриваемом случае общепроизводственных), которая фактически не искажает величину затрат на производство отдельных объектов учета затрат и соответственно себестоимости отдельных объектов калькулирования, то есть не приводит к неадекватному перераспределению расходов от одного объекта калькулирования к другому. Распределение косвенных расходов можно считать оптимальным, когда производственное подразделение в течение определенного периода времени производит

только один вид продукции; именно при таких условиях не возникает проблемы распределения и себестоимость объекта калькулирования формируется максимально адекватно. В условиях, когда производственное подразделение производит несколько видов продукции, оптимальной базой распределения косвенных (накладных) расходов производства следует признать такую базу распределения, при использовании которой себестоимость отдельных объектов калькулирования не изменяется при изменении структуры производства.

Стратегически целью выбора оптимальной в конкретных условиях базы

распределения косвенных (в рассматриваемом случае – общепроизводственных) расходов должен быть выбор такой базы распределения, при условии применения которой наиболее адекватно определяются затраты на производство каждого из объектов затрат и соответственно себестоимость каждого из объектов калькулирования. Именно при таких условиях будет минимизировано неадекватное перераспределение накладных расходов производства между отдельными объектами калькулирования, и себестоимость каждого из таких объектов будет максимально приближена к ее реальной величине.

Библиографический список

1. Стоцкий В.И. Теория и практика калькуляции. Л.: Госнаучтехиздат, 1931. 149 с.
2. Булгакова С.В. Управленческий учет: учебник. М.: КноРус, 2016. 288 с.
3. Приказ Минфина России от 15.11.2019 №180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 №57837).
4. Кизиллов А.Н. Карасева М.Н. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие. М.: Эксмо, 2006. 320 с.
5. Баханькова Е.Р. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.: ИЦ РИОР: ИНФРА-М, 2018. 255 с.