

УДК 657

Х.А. Каракетова, Л.С. Боташева

Северо-Кавказская государственная академия, г. Черкесск,
email: lapatusik123k@gmail.com, Leilushka@bk.ru

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ЭКОНОМИКЕ С ПРИМЕНЕНИЕМ МЕТОДОВ АВС И ДИРЕКТ-КОСТИНГ

Ключевые слова: накладные расхода, отечественная экономика, затраты, директ-костинг, косвенные расходы, бухгалтерский учет.

Все расходы организации принято подразделять на основные и накладные, которые иначе принято называть косвенными. Накладные расходы являются неотъемлемой частью себестоимости продукции и включаются в нее затраты понесенные организацией на управление производством и его обслуживание. В связи с этим становится понятно, что они не могут быть напрямую отнесены к конкретному виду продукции или услуги, из-за чего появляется необходимость в выборе одного из множества методов включения рассматриваемого вида расходов в себестоимость производимой продукции. Так как экономика не стоит на месте, появилось огромное количество вариантов решения данной проблемы, как в зарубежных странах, так и в Российской Федерации, наиболее популярные и эффективные из которых будут рассмотрены в данной статье.

Н.А. Karaketova, L.S. Botasheva

North Caucasus State Academy, Cherkessk, email: lapatusik123k@gmail.com, Leilushka@bk.ru

FEATURES OF OVERHEAD ACCOUNTING IN THE DOMESTIC AND FOREIGN ECONOMY USING ABC AND DIRECT COSTING METHODS

Keywords: overhead costs, domestic economy, costs, direct costing, indirect costs, accounting.

All expenses of the organization are usually divided into basic and overhead, which are otherwise called indirect. Overhead costs are an integral part of the cost of production and include the costs incurred by the organization for the management of production and its maintenance. In this regard, it becomes clear that they cannot be directly attributed to a specific type of product or service, which makes it necessary to choose one of the many methods of including the type of expenses in question in the cost of production. Since the economy does not stand still, a huge number of solutions to this problem have appeared both in foreign countries and in the Russian Federation, the most popular and effective of which will be discussed in this article.

В целом, все затраты, понесенные при производстве продукта (труда, услуг), можно разделить на прямые и косвенные затраты (или накладные расходы). Прямые затраты – это затраты, которые могут быть надежно и непосредственно учтены как затраты на конкретный вид продукции (труда, услуг), т.е. затраты, относящиеся к конкретному объекту учета.¹ Прямые затраты – это фактические затраты, отраженные на счете 20 «Основное производство».

В современных экономических условиях показатели косвенных затрат являются ключом к оптимизации расходов, поиску экономии и повышению рентабельности продукции. Исследования национальных и международных экспертов и ученых показали, что доля косвенных затрат в структуре себесто-

имости продукции постоянно растет в большинстве отраслей промышленности. В то же время менеджеры склонны рассматривать косвенные затраты (в отличие от постоянных затрат) как наиболее влиятельную и контролируруемую статью на данном этапе экономического развития.

В этом контексте вопрос учета и контроля косвенных затрат приобретает особую важность. В других странах особое внимание уделяется внедрению оптимизированной системы учета косвенных затрат, однако в учетной политике многих отечественных компаний контроль, анализ и управление косвенными затратами не являются приоритетными. Поэтому полезно изучить зарубежный опыт учета косвенных затрат и сравнить его с отечественными системами учета.

Давайте начнем с концепции косвенных затрат. Их характер и состав существенно различаются в российском и зарубежном учете.

В российской теории и практике бухгалтерского учета уже давно принято считать косвенные затраты как затраты, не связанные с технологией производства, в соответствии с критерием технологической зависимости. Однако такая интерпретация всегда была проблематичной (взаимосвязь между операционными затратами и технологией производства, а также то, как распределять операционные затраты на косвенные расходы, не прояснена).

В настоящее время косвенные затраты определяются как затраты на организацию, поддержание и управление производством. Они не связаны напрямую с основным производством товаров или оказанием услуг и не включают материальные и трудовые затраты. Косвенные затраты, т.е. затраты вне основного производственного процесса, обеспечивают нормальное функционирование предприятия или деятельности.

В Западной Европе и США концепция косвенных затрат со временем претерпела значительные изменения. Первоначально косвенные затраты рассматривались как общие затраты всего производственного процесса или затраты, которые не зависят от производственного процесса или оказывают на него решающее влияние. Позже это определение было изменено, и накладные расходы стали означать все затраты предприятия, кроме прямых затрат на рабочую силу и материалы.

В целом, косвенные затраты – это дополнительные затраты, понесенные организацией, которые не связаны напрямую с производством продукта (в отличие от предоставления услуги или выполнения деятельности). Другими словами, это затраты, связанные с предоставлением, организацией и управлением выпуском продукции. Они не могут быть непосредственно отнесены к конкретному виду продукции (труда или услуг) и поэтому включаются в себестоимость продукции в зависимости от выбранного метода.

Косвенные затраты включаются в главную бухгалтерскую книгу компании. К ним относятся:

- Накладные расходы, связанные с производством, т.е. расходы на поддержание производственного процесса.

- Административные расходы, т.е. расходы, связанные с производством товаров и услуг. Административные расходы на весь бизнес.

- Затраты на проданные товары, т.е. затраты, понесенные продавцом при продаже товаров покупателю.

В СНС накладные расходы представлены двумя блоками:

- Производственные затраты (затраты на поддержание и управление производством).

- Накладные расходы, связанные с производством (расходы, связанные с управлением производством).

В международной практике производственные накладные расходы соответствуют административным накладным расходам, которые, в свою очередь, соответствуют управленческим накладным расходам.

Методы калькуляции затрат, используемые в международной практике, значительно отличаются от тех, которые применяются отечественными компаниями. Эти различия относятся в основном к признанию и распределению накладных расходов и определению производственных и периодических затрат. Даже понятие «учет полной себестоимости» часто понимается по-разному. В отечественных компаниях как производственные, так и непроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов (т.е. производственные затраты). В мировой практике часто используется концепция абсорбционных затрат – метод учета затрат, при котором косвенные затраты, не включенные в себестоимость продукции, а включаются в текущие затраты.

При этом методе в себестоимость продукции включаются только прямые затраты (переменные затраты), а постоянные косвенные затраты амортизируются до конечного экономического продукта.

Метод прямой калькуляции часто используется крупными компаниями в сфере производства, строительства и дистрибуции для планирования затрат

на производство, продажу, распределение и внутреннее использование. Метод предоставляет ценную информацию для принятия управленческих решений. Прямая калькуляция себестоимости особенно полезна в следующих ситуациях:

- сравнение рентабельности различных продуктов.
- выбор наиболее эффективных производственных линий.
- принятие решения о том, какие линии продуктов следует ввести, а какие прекратить.
- снижение затрат и гибкость ценообразования.

Это также позволяет отслеживать и управлять взаимосвязью между использованием расходов и доходов в каждом конкретном случае.

При прямой калькуляции себестоимости прямые и косвенные производственные затраты определяются и регистрируются в производственной книге, при этом косвенные затраты представляют собой затраты текущего периода. В зарубежных компаниях директ-костинг позволяет учитывать косвенные и переменные затраты на операционных счетах, в то время как косвенные и постоянные затраты являются повторяющимися.

Директ-костинг помогает выявить наиболее эффективные продукты и определить ценовую и селекционную политику компании. Кроме того, возможно:

- Рассчитайте взаимосвязь между объемом производства и затратами.
- Определите взаимосвязь между ценой и объемом.
- Оценивать прибыльность каждого продукта и составлять прогнозы продаж.
- Анализировать рентабельность и определять точки безубыточности.
- Изменить ценовую политику, чтобы объединить различные виды учетной политики для снижения цены на определенные продукты.
- Вести гибкий бухгалтерский учет и производственный план.

В международной и российской практике бухгалтерского учета определение накладных расходов практически идентично, единственное различие заключается в терминологии.

Изначально директ-костинг включал только основные переменные затраты на производство. Однако по мере разви-

тия методологии в нее были включены косвенные переменные затраты. Появились два основных метода прямой калькуляции себестоимости, а также относительно новый метод, а именно метод доступных затрат.

Прямая калькуляция подразумевает, что учитываются только прямые переменные затраты. Все остальные затраты, понесенные в ходе ведения бизнеса, считаются накладными расходами, рассматриваются как текущие расходы и вычитаются из экономического результата.

Производственные затраты включают переменные затраты и более высокий уровень прямой калькуляции, иногда включающий накладные расходы и определенные постоянные затраты. Недостатком этого подхода является то, что накладные расходы должны быть отнесены на продукт, что может исказить себестоимость продукции.

Переменные затраты включают прямые затраты и переменную часть постоянных затрат (например, сырье, используемое в производстве). Маржинальный метод учета затрат считается самым передовым методом калькуляции затрат.

Использование маржинального метода для расчета прямых затрат является идеальным выбором для принятия краткосрочных управленческих решений, а также предоставляет руководству ценную информацию для быстрой корректировки стратегии компании. Используя этот метод, можно проанализировать взаимосвязь между производством и его себестоимостью, общей выручкой, ценой реализации и чистой прибылью. Это позволяет рассчитать такие важные показатели, как точка безубыточности, запас финансовой прочности, порог рентабельности производства и стандартизированная ценовая политика.

Используя прямой учет затрат, руководство компании может своевременно выявлять отрицательную динамику маржинального дохода всей компании или отдельных продуктов, услуг и видов работ, быстро реагировать на меняющиеся рыночные условия и проявлять гибкость.

Однако прямые затраты также имеют свои недостатки:

1. Трудно разделить затраты на переменные затраты и постоянные затраты.

2. Для полного сбора информации требуется много времени.

3. Трудно рассчитать конечную стоимость продукта.

Несмотря на недостатки этого метода, многие компании успешно используют его для управленческого и финансового учета.

Один из принципов расчета производственных затрат (проектирование, техническое обслуживание) – это выбор метода распределения косвенных затрат, вычисление между объектами.

Практиковался внутри страны и на международном уровне до середины 20-го века, например, как правило, основой для распределения косвенных затрат являются прямые такие как стоимость рабочей силы производственной единицы так как данный вид расходов доминирует в структуре производственных расходов.

Это связано с низким уровнем автоматизации производственного процесса к концу 1980-х годов, когда рыночная экономика созрела. Предварительные условия для изменения метода распределения накладных расходов predetermined следующими обстоятельствами:

- развитие производственных мощностей привело к увеличению разнообразия выпускаемой продукции, как по размерам, так и по стоимости, дизайну;

- благодаря автоматизации производственного процесса была сокращена доля прямых затрат на оплату труда в структуре себестоимости продукции. Косвенные издержки возросли на фоне основных;

- возросла стоимость ресурсов, которые не связаны напрямую с процессом производства, например на логистику, обслуживание оборудования и т. д.;

- в результате автоматизирования процесса учета стало доступно применение более сложных методов обработки первичной информации.

ABC-метод и позаказный метод отличается порядок распределения накладных расходов. В отличие от позаказного метода, который использует единую базу распределения накладных расходов, ABC-метод для каждого вида деятельности используется своя база распределения накладных расходов.

В настоящее время метод ABC широко используется в зарубежной практике. С появлением метода калькуляции затрат на основе деятельности (ABC) был сформирован новый метод управления характером расходов. Согласно этому методу, он должен быть сгруппирован по типу деятельности (или по функциям), чтобы определить носитель затрат для каждого вида деятельности, а затем, благодаря использованию системы учета затрат, стоимость функционального управления материалом продукта деятельности отменяется.

Основные причины распространения ABC в практике компании связаны со следующим:

- 1) роль показателей «полной стоимости» в стратегическом управлении бизнесом и решении проблем, снижающих его обусловленность;

- 2) тенденция неуклонного увеличения доли косвенных затрат в себестоимости продукции;

- 3) процесс диверсификации экономической реальной экономической деятельности;

- 4) метод учета распределения косвенных затрат с использованием единой базы увеличивает условность показателя «общая стоимость», поскольку часто делает невозможным установление причинно-следственной связи между продуктом и потребляемыми им ресурсами.

Первая причина распространения ABC связана с возросшей степенью неопределенности в бизнес-среде, рисками и конкуренцией. В этом случае стратегическое управление особенно важно. В связи с этим информация о снижении затрат становится неактуальной, поскольку постоянные затраты имеют характеристики переменных в течение длительного периода времени.

Степень состояния зависит от доли косвенных затрат в себестоимости продукции. Таким образом, тенденция увеличения затрат на техническое обслуживание и управление производством вызвала вторую причину развития ABC.

Согласно методу ABC, все косвенные затраты можно разделить на две группы:

1. Расходы, которые могут быть отнесены к отдельным типам продукции (например, эксплуатационные расходы, расходы на техническое обслуживание,

расходы на техническое обслуживание отдела снабжения, инженерные услуги).

2. Расходы, которые нельзя отнести к отдельным категориям продуктов (например, расходы на охрану, агентские расходы, расходы на содержание офиса, страховые взносы и т.д.). Для их распределения и отнесения к производственным затратам необходимо найти базу распределения.

ABC – это сложная и трудоемкая вычислительная система. Хотя им необходимо управлять, он не был бы разработан, если бы не совершенствование возможностей информационных технологий. Благодаря развитию современных информационных систем значительно снижены затраты на обработку информации, что обеспечивает распространение ABC.

Одно из названий системы ABC – расчет затрат – двухэтапный расчет – отражает отличительные характеристики ABC, связанные с двумя этапами распределения косвенных затрат. Первым шагом является распределение косвенных затрат на эксплуатацию бизнес-процесса, а вторым шагом является распределение затрат на конечный объект расчета, такой как продукт. Здесь раскрывается принципиальное различие между расчетом затрат ABC и традиционной вычислительной системой.

В процесс бухгалтерского учета вот-вот будет введено понятие «операция», что отражено в названии системы – «калькуляция затрат на основе деятельности», то есть, согласно расчету затрат ABC в бизнес-процессе, затраты на эти операции используются в качестве промежуточных этапов в распределение затрат на продукты (разработки, услуги) и как информация, имеющая самостоятельное значение.

Двухэтапная процедура является воплощением одной из основных концепций расчета затрат ABC. Если используется традиционная вычислительная система, предполагающая, что ресурсы поглощаются продуктом, тогда ресурсы поглощаются операцией в системе ABC и эксплуатационные расходы поглощаются продуктом.

Метод затрат ABC имеет широкий спектр применений, включая управление классификацией, ценообразование,

запуск новых продуктов, выбор групп клиентов на основе прибыльности клиентов, оценку деятельности центра ответственности, оценку запасов и т.д.

Таким образом, метод ABC позволяет нам по-новому интерпретировать природу косвенных затрат как расходов в сферах производства, управления и услуг по продажам. Путем расчета или использования системы носителей затрат эти затраты могут быть отнесены к деятельности определенных центров ответственности или производимой конечной продукции. Такая интерпретация привела к серьезным изменениям в структуре косвенных затрат, что привело к серьезным изменениям в расчете и учете затрат, анализе, контроле и планировании затрат. Учет затрат и выбор метода расчета затрат являются ключевыми вопросами, связанными с расходами в учетной политике компании.

Следует отметить, что использование методов ABC на отечественных промышленных предприятиях является очень привлекательным и перспективным. В России этот метод расчета стал популярным. Например, компания по производству замороженных продуктов использует метод ABC для обоснования стратегических решений об аутсорсинге производства полуфабрикатов; диверсифицированные компании, в том числе компании, производящие ИТ-услуги, для определения бизнес-процессов и проектов.

Однако в настоящее время этот метод не получил широкого распространения и используется в зарубежных компаниях. Этот метод имеет много недостатков, которые препятствуют его широкому внедрению и использованию:

- высокая сложность внедрения, требующая значительных затрат, не позволяет большинству компаний обратиться к этому методу учета;

- внедрение данного метода и возможность использования его преимуществ для анализа производственных затрат, что обеспечивает значительный период времени.

Кроме того, одним из препятствий для широкого использования методов ABC в России является консерватизм менеджеров, которые склонны использовать традиционные методы учета затрат.

Итак, в первую очередь равномерно формируется себестоимость продукции, а затем общая себестоимость каждого вида продукции. Когда формируется полная себестоимость, она начинает включать в себя бизнес-процессы, которые напрямую не связаны с производством продукта. 4 Чтобы включить их в себестоимость, вам необходимо использовать базу данных дистрибутива, созданную специально для таких программ.

Метод ABC costing характеризуется особым методом организации косвенного учета, а также процедурой включения его в себестоимость продукции. Этот метод предполагает систему, которая разделяет процессы, происходящие при формировании косвенных затрат, на определенные операции (бизнес-

процессы). Каждый бизнес-процесс считается рассчитанным. Включение части бизнес-процесса в стоимость конкретного продукта осуществляется на определенном этапе работы с продуктом, исходя из этой единицы бизнес-процесса.

В связи с этим актуальным является поиск возможностей использования метода ABC для управления накладными расходами с целью устранения искажений в производственных затратах при использовании традиционных методов учета затрат. Из-за недостатков закона ABC считается целесообразным, чтобы отечественные предприятия приняли комбинацию бухгалтерского учета и расчета косвенных затрат на основе сочетания закона ABC и регулирующего закона.

Библиографический список

1. Накладные расходы: понятие, состав и распределение. [Электронный ресурс]. URL: <https://glavkniga.ru/situations/s505418> (дата обращения 25.04.2022).
2. Методы формирования производственной себестоимости. [Электронный ресурс]. URL: https://www.cfin.ru/management/finance/cost/production_cost_estimate.shtml (дата обращения 25.04.2022).
3. Что такое себестоимость, что в нее входит и как ее рассчитать. [Электронный ресурс]. URL: <https://blog.calltouch.ru/chto-takoe-sebestoimost-chto-v-nee-vhodit-i-kak-ee-rasschitat/> (дата обращения 28.04.2022).
4. ABC-метод учета затрат. [Электронный ресурс]. URL: https://nalog-nalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/abcmethod_ucheta_zatrat_kak_primenyat-nn/ (дата обращения 30.04.2022).
5. Возможности методов управления затратами и условия их применения: [Электронный ресурс]. URL: <https://www.cfin.ru/management/finance/cost/comparison.shtml> (дата обращения 30.04.2022).