

# Методика распределения расходов

- . Затраты на продукт и расходы периода
- . Группировка производственных затрат по местам возникновения, видам и носителям затрат
- . Проблемы распределения косвенных затрат
- . Выбор базы распределения

# 1. Затраты на продукт и расходы периода

- Классификация расходов на "затраты на продукт" и "затраты на период" относительно нова для отечественного учета, но имеет важное методологическое значение, в том числе при оптимизации величины прибыли. Затраты на продукт включаются в себестоимость продукции, они связаны с физическими единицами, они могут быть частично отнесены на готовую продукцию на складе или товары отгруженные и участвовать в процессе исчисления прибыли месяцами позже их фактического осуществления. "Затраты на продукт" непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции.

- Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг) только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин "запасоемкие затраты".

- Затраты же на период с движением физических единиц готовой продукции не связаны, они сразу списываются в дебет счета реализации и уменьшают прибыль. Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках. Их можно также назвать "незапасоемкими".

# Существуют три основных элемента затрат на производство продукции:

- 1. Основные материалы - затраты на материалы, входящие в состав произведенной продукции. Их можно отнести на конкретную продукцию. Например, листовая сталь и комплектующие изделия в автомобильной компании. К основным материалам обычно не относят незначительные расходы, так как более точное исчисление производственных затрат не дает экономического выигрыша. Такие материалы обычно называются вспомогательными, или косвенными и относятся к косвенным производственным расходам.

- 2. Прямо относимые трудозатраты - это заработная плата всех рабочих, если она может быть отнесена на конкретную продукцию, например, заработная плата оператора или сборщика. Косвенная заработная плата - это вся прочая оплата труда на предприятии, которую невозможно или нецелесообразно относить на конкретную продукцию.
- 3. Косвенные расходы - это все прочие затраты, кроме прямых статей, связанные с процессом производства. Косвенные расходы можно подразделить на:
  - а) переменные косвенные расходы, например энергия, расходы по снабжению, косвенная заработная плата. Относительно косвенной заработной платы можно сказать, что она может быть отнесена как к переменным, так и к постоянным расходам. В данной книге мы будем чаще относить ее к переменным расходам;



- б) постоянные косвенные расходы, например рента, страхование, местные налоги, амортизация и жалование инспекторам.
- Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля какого-либо элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата производственных рабочих обычно составляет менее 5% общей суммы затрат. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату.

- *Запасоемкие затраты.* Можно провести грань между затратами на продукт и затратами учетного периода. Эквивалентом затрат на продукт в торговле являются приобретенные товары, в промышленности - производственная себестоимость. Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли и запасами. Эти переходящие затраты становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров) только тогда, когда продукция реализована, что может случиться через несколько периодов после того, как продукция была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин "запасоемкие затраты". Затраты на период всегда относятся на месяц, квартал, год, когда они были произведены: они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. Их можно также назвать незапасоемкими, например, административные и коммерческие расходы.



- Существует два основных метода оценки запасов. Метод постоянной инвентаризации требует непрерывной регистрации изменений размера запасов материалов, готовой продукции, незавершенного производства. При этом осуществляется ежедневное исчисление всей совокупности затрат, относящихся к реализованной продукции. Такие данные используются менеджерами при составлении промежуточной финансовой отчетности. Физический пересчет запасов (собственно инвентаризация) проводится, по крайней мере, один раз в год для подтверждения обоснованности отчетов.
- Метод периодической инвентаризации не требует ежедневной регистрации движения запасов. Стоимость потребленных материалов или себестоимость реализованной продукции невозможно точно определить, пока не будет проведен физический пересчет запасов, оценены конечные остатки, сделан расчет.

## 2. Группировка производственных затрат по местам возникновения, видам и носителям затрат

- Одним из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции, является необходимость их группировки по месту возникновения затрат.
- Место затрат — это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенным видом издержками. Их дифференциацию можно рассматривать в макро- и микромасштабе, т.е. применительно к отрасли и народному хозяйству в целом или к каждому конкретному предприятию. В первом случае речь идет о затратах организаций холдингового типа, объединений юридически самостоятельных предприятий, крупных компаний. В этом значении место затрат представляет собой совокупность предприятий и учреждений, сгруппированных по целевому или ведомственному признаку.

- Особое значение имеет дифференциация издержек по местам затрат для промышленного предприятия — основного производственного подразделения экономики. Здесь каждое место затрат либо связано с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением.
- В свою очередь, каждое место расходов состоит из одного или нескольких центров затрат.
- Место затрат как экономическое понятие может использоваться для характеристики функциональной сферы деятельности, связанной с издержками, а в более узком значении — для обозначения части определенной области расходов предприятия.

- Низовое подразделение издержек — центр затрат — исходное подразделение любого комплекса расходов, сгруппированных по местам формирования. Критерии его обособления зависят прежде всего от специфики предприятия. В однородных производствах в качестве центров затрат могут выступать группа машин, стадия, передел технологического процесса, в неоднородных — отдельные виды оборудования, рабочие места. Решающим условием здесь является возможность обособления в учете выработки (объема производства) соответствующего Центра и главных элементов его издержек. При необходимости их документального оформления для учетного обобщения производственных расходов низовым подразделением чаще всего выступает место затрат.

## Группировка затрат по местам потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов

предназначена для решения двух основных задач:

- • обеспечения контроля за экономичностью работы отдельных подразделений предприятия, для сопоставления полученных результатов и издержек производства по каждому из них;
- • повышения точности и степени детализации калькулированию себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий.
- Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам и центрам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:



- 1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.
- 2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

- 3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

- 4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете — на разновидности изделий и услуг.

**В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии различают начальные, промежуточные и конечные места затрат.**

- *Начальные места* издержек по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования.
- *Промежуточные места* соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката.
- *Конечные места* расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

- С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие. *Основные места затрат* выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, *вспомогательные* — предназначены для производства изделий и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте. *Сопутствующие места издержек* либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств.



- также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.
- *Конкретные места затрат* представляют собой определенные технологические подразделения, выпускающие продукцию. Это основные, вспомогательные производства, цеха по изготовлению потребительских товаров, которые в дальнейшем подразделяются на участки, группы машин и отдельные рабочие места.
- К *абстрактным местам расходов* относятся заготовление сырья и материалов, сбыт готовой продукции и отделы заводоуправления. Управление предприятием в целом является *общим местом затрат*, а, например, заготовление материальных ценностей и сбыт готовой продукции — *единичными*. Общими для предприятия местами затрат может быть значительная часть вспомогательных цехов и служб, например водоснабжение, паровое хозяйство, энергетические службы и т.д.

# 3. Проблемы распределения косвенных затрат

- Распределение затрат — это процесс отнесения произведенных затрат к определенным объектам затрат.
- Объект затрат — это организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, с которой требуются данные о затратах и по которой измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т.д.
- Основанием для распределения косвенных расходов может служить такая ценностная или количественная единица, увеличение или уменьшение которой пропорционально изменению соответствующих издержек.

- Такими издержкам могут быть: количество израсходованного сырья, материалов, топлива; стоимость переработанного сырья и материалов; затраты на обработку без стоимости сырья и материалов; количество готовой продукции и полуфабрикатов; заработная плата производственных рабочих; рабочее время на изготовление продукции; машинное время на изготовление продукции; число работающих; величина потребленной энергии всех видов; площадь помещения и его объем; величина производственной мощности отдельных установок; комбинированные и условные величины, например тонно-километры, килономера пряжи и т.п.

- При расчете себестоимости единицы продукции прибегают к калькулированию себестоимости с включением всех затрат или только переменных затрат. Последний метод называется директ — костинг, а также с использованием нормативных затрат.
- Все группировки затрат предназначены для принятия различных управленческих решений. Система управленческого учета должна распределять затраты по двум главным группам объектов: подразделениям и продукции. Процесс осуществляется в два шага:
  - 1) сбор затрат по центрам затрат и
  - 2) отнесение их на конкретную продукцию, обрабатываемую в данном цехе (или другую калькуляционную единицу).

Себестоимость единицы продукции можно рассчитать по формуле:

- *Себестоимость единицы продукции* =  
Производственная себестоимость /  
Количество единиц готовой продукции



- сложности связаны с типом производственных процессов: мелкосерийное, индивидуальное производство или серийное, массовое производство.
- производственная себестоимость включает три составляющих элемента: прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы.
- При мелкосерийном производстве заказы, партии продукции могут быть закончены в течение отчетного периода, при этом будет известна фактическая величина только прямых материальных и прямых трудовых затрат, а фактическую сумму общепроизводственных расходов можно будет определить только в конце отчетного периода. Таким образом, фактическая себестоимость производства единицы продукции может быть определена только в конце отчетного периода, что бывает поздно для принятия оперативных управленческих решений.

- При массовом серийном производстве практически всегда существуют остатки незавершенного производства на начало и конец периода. Возникает проблема в определении количества единиц продукции, к которым надо отнести производственные затраты, поскольку в отчетном периоде имели место затраты, чтобы доделать изделия из незавершенного производства на начало периода, и затраты, чтобы начать делать изделия, оставшиеся в незавершенном производстве на конец периода.

- Калькулирование фактической себестоимости занимает особое место в системе экономических расчетов на предприятии. Оно призвано отразить действительные издержки изготовления и сбыта определенных видов продукции. Отчетная калькуляция служит базой для оценки фактической эффективности принимаемых решений по управлению и организации производства, средством контроля за выполнением плана по себестоимости, изыскания резервов ее снижения.

## 4. Выбор базы распределения

- При выборе и обосновании расчетной базы необходимо исходить из того, что в любом случае нельзя найти точного способа распределения общей суммы косвенных комплексных расходов по видам продукции. Это вызывается главным образом двумя причинами. Во-первых, в состав себестоимости входят затраты прошлых и будущих отчетных периодов, которые непосредственно не связаны с реальными издержками времени калькулирования и функционально от них не зависят. Во-вторых, слагаемые комплексных расходов определяются различными переменными величинами

- Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.
- База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов, их размера, количества и т.д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.



- Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например при индивидуальном производстве ковров — квадратные метры, при оказании транспортных услуг — километры пробега автомобиля, аудиторских услуг — количество часов, отработанных сотрудниками аудиторской фирмы, и т.д.

- Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на предстоящий период. Здесь он сталкивается с теми же проблемами, о которых речь шла выше. Необходимо оценить возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения (или предприятий), общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов. Правильно оценить влияние всех этих факторов на ожидаемую величину заказов, а следовательно, и на размер выбранного базового показателя сможет лишь опытный бухгалтер-аналитик.

- Каждое предприятие самостоятельно выбирает базы распределения косвенных затрат, что закрепляется в учетной политике.

- В классической модели можно выделить следующие базы распределения:

- 1 - заработную плату производственных рабочих;

- 2 - время работы производственных рабочих (человеко-часы);

- 3 - себестоимость или вес основных материалов;

- 4 - машино-часы;

- 5 - количество произведенной продукции;

- 6 - стандартные прямые добавленные затраты;

- 7 - стандартную общую сумму переменных расходов.

- При этом базы распределения 4-7 используются, как правило, на предприятиях с автоматизированным производством.

- В России чаще всего используются следующие базы для распределения:

- - прямая заработная плата основных производственных рабочих;

- - расход материалов на конкретный вид продукции;

- - общая сумма прямых затрат;

- - договорная стоимость выполненных работ и услуг, выручка от реализации вида продукции (работ, услуг);

- количество отработанных машино-смен и др.

- Предприятие может использовать несколько баз для распределения накладных расходов.

- При выборе базы распределения косвенных расходов необходимо принимать во внимание следующие факторы:
- размер предприятия;
- 2 - отраслевые особенности;
- 3 - уровень автоматизации производства.