

УДК 657.474.55

Наумик А.В.

Белорусский государственный экономический университет
Минск, Республика Беларусь

Научный руководитель – кандидат экономических наук О.В. Головач

ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

В статье рассмотрены подходы применяемые е при распределении косвенных производственных затрат. Обобщены мнения авторов и данные нормативных правовых актов. Автором сделан вывод о необходимости выбора базы распределения с учетом специфических особенностей производственных подразделений и видов выпускаемой продукции.

Ключевые слова: производственные затраты, косвенные затраты, база распределения.

Naumik A. V.

Belarusian State Economic University
Minsk, Republic of Belarus

Supervisor – candidate of Economic Sciences O.V. Golovach

PROBLEMS OF DISTRIBUTION OF INDIRECT INDUSTRIAL COSTS

The article discusses the approaches used in the allocation of indirect production costs. The authors' opinions and data of regulatory legal acts are summarized. The author has concluded that it is necessary to choose a distribution base, taking into account the specific features of the production units and types of products.

Key words: production costs, indirect costs, distribution base.

Наиболее часто в практической работе экономисты сталкиваются с проблемой правильного включения общепроизводственных затрат в себестоимость продукции при составлении плановых калькуляций. Это связано, прежде всего, с отсутствием в нормативных документах по ценообразованию четкого порядка включения

накладных затрат в цену товара. При этом каждая отрасль производства имеет свою специфику, которая задает определенный порядок исчисления и включения в формируемую цену общепроизводственных затрат.

В самом общем смысле, под общепроизводственными затратами понимаются затраты, связанные с обслуживанием основных и вспомогательных цехов, а также затраты по эксплуатации машин и оборудования.

В соответствии с п.2.1 Положения о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденного постановлением Минэкономики Республики Беларусь № 183 отпускные цены на продукцию формируются на основе плановой себестоимости. Затраты, включаемые в себестоимость продукции, в том числе и общепроизводственные, рассчитываются по нормам, утверждаемым руководителем организации, и нормативам, определяемым в установленном порядке. На практике наиболее часто применяется способ расчета накладных затрат исходя из фактической суммы условно-постоянных затрат за предшествующий отчетный период пропорционально *сумме основной заработной платы основных производственных рабочих с учетом премиальных доплат и надбавок* за тот же период. Этот способ является наиболее простым в расчетах, но, в то же время, имеет некоторые недостатки.

Например, в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 23.01.2009 № 2 «О стимулировании работников организаций отраслей экономики» выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты учитываются в составе затрат, увеличивающих себестоимость, только в размере не более 80 % заработной платы по сдельным расценкам, тарифным ставкам (должностным окладам) в расчете на одного работника. Средним условно принято значение в 30–50 %.

Основываясь на данной норме, экономисты организаций при исчислении основной заработной платы для включения ее в себестоимость продукции к сдельным расценкам прибавляют сумму планируемых затрат на премирование в размере 30–50 % от установленной расценки. Размер накладных расходов, включаемых в цену продукции, определяется исходя из рассчитанной таким образом основной заработной платы. При этом если сумма фактически начисленных премий в целом по организации окажется ниже 30–

50 % сдельных расценок, тарифных ставок (должностных окладов) в расчете на одного работника, то цена продукции окажется необоснованно завышенной.

С повышением технического уровня производства продукции доля производственных накладных затрат в составе производственных затрат организации постоянно повышается. В этих условиях традиционные подходы к распределению производственных накладных затрат на виды выпускаемой продукции *искажают исчисление их себестоимости.*

Расширение состава косвенных расходов и их распределение, естественно, снижает надежность полученной информации. При желании составные части производственных накладных затрат *можно рассмотреть* как прямые, установив непосредственную их связь с производственными операциями. Но такой подход будет сдерживаться требованиями принципа «затраты-выгода». Прямое распределение косвенных производственных затрат *экономически нецелесообразно.*

В современной практике рекомендуется использовать двухступенчатое распределение общепроизводственных затрат:

- первая ступень – отнесение общих косвенных затрат на производственные подразделения;
- вторая ступень – распределение аккумулированных по производственным подразделениям общепроизводственных затрат на производимую в них продукцию.

Такое распределение нужно осуществлять с применением *Нормативных ставок* в целом по организации, основанных на плановых соотношениях распределяемых косвенных затрат и принятой базы распределения. При неоднородной обработке продукции на различных производственных подразделениях *условность распределения общепроизводственных затрат существенно возросла.* Косвенные затраты производственного подразделения могли быть распределены и на те виды продукции, которые в нем даже не подвергались обработке. *Нормативные ставки отличаются постоянством,* поскольку они отражают плановое соотношение общепроизводственных затрат и плановый объем производства. Но при изменении их фактического соотношения возникают «недораспределения» или излишек распределения косвенных затрат. Эти отклонения будут регулироваться их отнесением в состав расходов пе-

риода на финансовые результаты деятельности, как в случае с общехозяйственными затратами.

В этом смысле нормативные ставки являются наиболее подходящим методом распределения общепроизводственных затрат. Указанный метод распределения общепроизводственных затрат будет использоваться для подготовки внешней финансовой отчетности по ее общепринятым принципам. Но, вместе с тем, производственные затраты управляются на уровне отдельных подразделений и организации необходима более детальная информация о них, а это предполагает введение более сложной системы дифференциации косвенных производственных затрат.

Сложная система распределения косвенных затрат естественно требует дополнительных денежных затрат со стороны организации. Но современные информационные технологии повышают возможности организации по сокращению затрат от использования такой системы распределения.

Необходимый процесс при определении достоверной себестоимости изготовленной продукции – это создание и укрепление наиболее приемлемой для организации, пусть и сложной, системы распределения косвенных затрат. Например, можно порекомендовать создание более детализированной системы учета и распределения общепроизводственных затрат. Она должна преследовать цели надежного распределения общепроизводственных затрат, устанавливать причины их возникновения и связи с выпускаемой продукцией.

Переменные производственные накладные затраты распределяются на произведенные единицы продукции на основе их фактической величины и принятой базы распределения. Организации в своих учетных политиках должны будут привести развернутые *перечни* постоянных и переменных производных накладных затрат. Разработанный перечень общепроизводственных затрат должен быть объединен в группы с однородными признаками, позволяющими установить их причинно-следственные связи с базой распределения, принятого для каждого внутреннего подразделения.

Для каждой группы косвенных производственных затрат присуща определенная последовательность. Должны определяться затраты:

- на единицу выпущенной продукции;
- на партию;
- на развитие и поддержание производства и продукта.

Затраты на единицу произведенной продукции представляют стоимость ресурсов, потребленных организацией на выполнение производственных операций. В отличие от этого, затраты на партию связаны с группой выпускаемой продукции или оказываемых услуг. Затраты на развитие и поддержание продукции обусловлены необходимостью поддержки отдельных видов продукции или услуг. Эта группа затрат не будет включаться в себестоимость продукции, а будет прямо списываться на расходы периода.

Также, параллельно этой группировке будет осуществляться группировка, условно, по признаку прямого и относительно косвенного отношения к производству продукции, и соответственно этой группировке будет вестись аналитический учет по субсчетам 25.1 «Затраты условно прямого отношения» и 25.2 «Затраты условно косвенного отношения» счета 25 «Общепроизводственные затраты».

На счет 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет 1 «Затраты условно прямого отношения» будут относиться следующие затраты:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- амортизация прочих долгосрочных материальных активов, задействованных в работе производственных подразделений;
- отчисления в ремонтный фонд или затраты по ремонту производственного оборудования и транспортных средств;
- расходы по эксплуатации оборудования;
- расходы на проведение испытаний, опытов и исследований;
- потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- затраты на вспомогательные материалы и сырье, которые задействованы в ремонте и прочем обслуживании оборудования и цеха, в целом;
- прочие затраты, которые, согласно учетной политике условно прямо относятся к производству продукции.

На счет 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет 2 «Затраты условно косвенного отношения» будут относиться следующие затраты:

- заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;
- содержание аппарата управления цеха;

- затраты по аренде зданий производственных подразделений и цехов;
- содержание зданий цехов и цеховых сооружений, а именно затраты на топливо и электроэнергию, использованные в производстве;
- прочие затраты, которые, согласно учетной политике условно косвенно относятся к производству продукции.

Соответственно, счет 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет 1 «Затраты условно прямого отношения» будет распределяться по установленной в организации системе распределения. А счет 25 «Общепроизводственные затраты» субсчет 2 «Затраты условно косвенного отношения» будет прямо списываться на расходы периода, т.е. на финансовые результаты, а именно на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 12 «Часть общепроизводственных расходов, условно косвенного назначения».

Эти группировки создают необходимые условия функционирования организации. Образование однородных групп общепроизводственных затрат должно обеспечить точное их распределение на объекты калькулирования себестоимости. Следует только отметить, что распределение производственных накладных затрат по их однородным группам, соответственно используется и для формирования информации в целях принятия внутренних управленческих решений. Значительные различия по группам общепроизводственных затрат обуславливают подбор адекватных им баз распределения. Установление базы распределения переменных производственных накладных затрат не вызывает особых сложностей. С учетом специфических особенностей производственных подразделений и видов выпускаемой продукции можно выбрать базу, отражающую степень причинно-следственной связи между ними.

Список использованных источников:

1. Гаррисон Р., Норин Э., Брюэр П. управленческий учет. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.
2. Современный бухгалтерский учет и его проблемы: монография/ под ред. В.Г. Гетьмана, У.Ю. Блиновой, Л.Н. Герасимовой. – М.: Финансовый университет, 2014. – 152 с.
3. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.