

08.00.12  
3-382

На правах рукописи

*Захарова*

**Захарова Джамиля Сафуатовна**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ  
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СТРОЙИНДУСТРИИ, ИСПОЛЬЗУЮЩИХ  
ПОПЕРЕДЕЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Челябинск – 2005

Работа выполнена в ГОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет – ЮУрГУ».

Научный руководитель: доктор экономических наук,  
Сосненко Людмила Семеновна.

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
Зырянова Татьяна Владимировна;  
кандидат экономических наук,  
Голубева Наталья Владимировна.

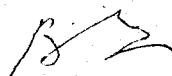
Ведущая организация: Оренбургский государственный университет.

Защита состоится 15 декабря 2005 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.285.12 в ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ» по адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ГУК, зал заседаний ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Уральский государственный технический университет – УПИ».

Автореферат разослан «    » ноября 2005 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор экономических  
наук, профессор



В.И. Лавров

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Процессы усиления рыночной ориентации предопределяют возникновение ряда проблем, связанных с разработкой эффективных методик по совершенствованию калькуляционного дела. При этом одной из важных задач теории и практики отечественного бухгалтерского учета остается в настоящее время проблема учета и распределения накладных расходов.

Доля накладных расходов в общей стоимости готовой продукции для большинства организаций имеет тенденцию к неуклонному росту. В последние годы наблюдается, с одной стороны, повышение сложности управления экономикой предприятий, которое связано как с применением новых методов управления, так и с повышением технологичности производства, с другой стороны, внедрение в учетную практику МСФО. В данной ситуации совершенствование методологии бухгалтерского управленческого учета, в особенности в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представляется актуальным, при этом наиболее значимой проблемой видится организация рациональных процессов учета и распределения накладных расходов.

Достоверное исчисление показателя себестоимости обеспечивает правильность формирования основного финансового результата деятельности организации. По мере развития в экономике страны конкуренции, демонополизации, свободной системы ценообразования возрастает роль себестоимости как важнейшего фактора, влияющего на рост массы прибыли. Актуальность темы, в частности, продиктована и тем, что наиболее управляемыми с точки зрения поиска резервов экономии, роста прибыли и повышения рентабельности на предприятии постепенно становятся не основные, а накладные расходы, занимающие значительную часть в себестоимости продукции.

Значительный интерес к данной проблеме обусловлен бурным развитием в России в целом и в Челябинской области, в частности, предприятий стройиндустрии, использующих попередельный метод учета затрат и появлением перспективных направлений в данных производствах. Технологическая модернизация промышленных предприятий обуславливает новые задачи в сфере попередельного учета. Данные предприятия работают на отечественном рынке с середины прошлого столетия, однако, в настоящее время методические указания по учету и калькулированию себестоимости не удовлетворяют требованиям времени. Это связано с тем, что за последние годы передельные производства претерпели кардинальные изменения: введены в эксплуатацию современные технологические линии; осуществлен переход на производство продукции из высококачественного сырья и др. В связи с вышеперечисленным, изменилась и структура себестоимости продукции: в настоящее время накладные расходы составляют свыше 60-70% от всей совокупности затрат по сравнению с 20-30% при использовании старых технологий.

Отсутствие методик по учету и распределению накладных расходов на предприятиях стройиндустрии приводит, с одной стороны, к искажению себестоимости отдельных видов продукции и, как следствие, неправильным управленческим

решениям. С другой стороны, высокая доля накладных расходов в структуре себестоимости продукции не позволяет менеджерам использовать прогрессивные методы управления, в частности, управление на базе метода учета затрат по системе «директ-костинг», «точно в срок».

**Степень разработанности проблемы.** Вопросам учета накладных расходов уделялось значительное внимание, как в теоретико-методическом плане, так и в порядке изучения и адаптации опыта управленческого учета зарубежных государств. Доказательством этого является освещение данных проблем в трудах многих зарубежных и российских ученых экономистов, среди которых можно назвать А.В. Аксененко, А. Алчёрча, И.А. Басманова, П.С. Безруких, М.А. Вахрушину, Ф. Вуда, А.А. Додонова, К. Друри, В.Б. Ивашкевича, О.Д. Каверину, Т.П. Карпову, В.В. Ковалева, Э. Майера, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета и др.

Наиболее активно обсуждались вопросы калькулирования в конце прошлого столетия. В последнее время в экономической литературе прослеживается новый виток специальных исследований по данной проблематике, что подтверждается публикациями в периодических изданиях. Однако, несмотря на значительный интерес к проблемам учета и распределения накладных расходов, проявленный в научном мире, некоторые методологические, методические и практические вопросы этой проблемы до настоящего времени остались неразработанными в полной мере. Остается нечетким и требует проработки и сам механизм распределения накладных расходов. Его основой должна стать практика разработки методических указаний по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции для отдельных отраслей промышленности.

Сложность проблемы усугубляется и тем, что нет и не может быть такой методики распределения накладных расходов, которая отвечала бы требованиям предприятий различных отраслей. Используемые в настоящее время методики распределения накладных расходов, разработанные для конкретного предприятия, оказываются либо слишком громоздкими и дорогостоящими, либо в жертву приносятся точность определения себестоимости продукции.

Накладные затраты представляют собой совокупность всех косвенных расходов, которые нельзя прямо поставить в соответствие объекту калькулирования, их распределение требует более сложной методологии, чем применяемая для прямых затрат. Причем распределение накладных затрат может осуществляться традиционно или при помощи новых более сложных, но более точных методов (в частности ABC-метод). Важность проблемы обусловлена и тем, что независимо от методологии распределение затрат всегда связано с определенной условностью.

Актуальность и необходимость дальнейшего совершенствования методики учета и распределения накладных расходов, отвечающей требованиям управления в рыночных условиях определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретических положений и организационно-методических рекомендаций бухгалтерского учета и распределения накладных расходов для предприятий стройиндуст-

рии, использующих поперечный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, позволяющих применять современные методы учета, управления и ценообразования.

В соответствии с целью определены следующие задачи исследования:

- систематизировать понятийный аппарат, уточнить понятие и раскрыть экономическую сущность накладных расходов; провести периодизацию исторических этапов развития накладных расходов;
- исследовать особенности формирования состава и выделить классификационные признаки накладных расходов, позволяющие разграничить их функциональную роль в калькулировании себестоимости продукции;
- систематизировать методы распределения накладных расходов, используемые в мировой и отечественной практике;
- выявить методические особенности поперечного калькулирования на предприятиях стройиндустрии;
- обосновать необходимость разработки методических рекомендаций по распределению накладных расходов для предприятий стройиндустрии, использующих поперечное калькулирование;
- разработать методику учета и распределения накладных расходов.

**Объект и предмет исследования.** *Объектом* диссертационного исследования являются предприятия стройиндустрии Челябинской области, использующие поперечный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Апробация представленных в диссертации разработок в области бухгалтерского учета и распределения накладных расходов проводилась на предприятии ЗАО «Завод Минплита».

*Предметом* исследования является комплекс теоретических и методических вопросов организации бухгалтерского учета и распределения накладных расходов, связанных с необходимостью обоснования и разработки методики их учета и распределения на предприятиях стройиндустрии, использующих поперечный метод учета затрат.

**Методология и методика исследования.** Теоретической и методологической основой диссертационного исследования являются научные труды отечественных и зарубежных авторов в области учета и распределения накладных расходов, теория и практика их использования. В процессе работы также были использованы нормативные документы Российской Федерации, в том числе российские и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, отраслевые «Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях строительной индустрии», показатели текущего учета и годовой отчетности промышленных предприятий Челябинской области, а также результаты собственных исследований.

В качестве методической базы исследования выступили общенаучные методы исследования – монографический метод, анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, сравнение и аналогия, статистические, теории прогнозирования и др.

**Научная новизна исследования** заключается в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса теоретических положений и методических рекомендаций, связанных с учетом и распределением накладных расходов, учитывающих отечественную методологию бухгалтерского учета, а также требования международных стандартов, имеющих существенное значение для повышения конкурентоспособности высокотехнологичных предприятий стройиндустрии.

Научные результаты, выносимые на защиту, заключаются в следующем:

- уточнена сущность понятия накладных расходов и выделены этапы исторического развития накладных расходов;
- предложен классификационный признак накладных расходов в зависимости от целей бухгалтерского финансового учета, бухгалтерского управленческого учета, бухгалтерского налогового учета;
- систематизированы методы распределения накладных расходов, используемые в мировой и отечественной практике;
- выявлены методические особенности поперечного метода учета затрат в зависимости от технологии производства;
- обоснована необходимость разработки методических рекомендаций по распределению накладных расходов для предприятий стройиндустрии, использующих поперечное калькулирование;
- разработана методика распределения накладных расходов для объектов исследования.

Достоверность полученных результатов обусловлена использованием данных текущего бухгалтерского учета, а также бухгалтерской отчетности действующих хозяйствующих субъектов Челябинской области, подтвержденных положительными аудиторскими заключениями.

**Практическая значимость работы.** Разработанная в диссертации методика учета и распределения накладных расходов позволяет предприятиям стройиндустрии распределять накладные расходы, применяя в качестве базы их распределения ценообразующий показатель, и использовать прогрессивные системы учета и управления затратами, в частности, «директ-костинг» и ЛТ-систему.

Результаты диссертационного исследования могут быть применены при разработке методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции предприятиями, использующими поперечный метод учета затрат, а также обладают полезностью для специалистов и работников бухгалтерской службы, высшего и среднего управленческого звена хозяйствующего субъекта с целью эффективного управления затратами предприятия.

Разработанные положения и полученные результаты нашли отражение в процессе подготовки экономистов по специальностям 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060800 «Экономика и управление на предприятии» при изучении дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Контроллинг» в Южно-Уральском государственном университете (г. Челябинск) и в Российской Академии предпринимательства (Челябинский филиал).

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Основные положения диссертации докладывались и обсуждались на Всероссийской научно-практической конференции «Совершенствование системы управления организацией в современных условиях» в марте 2004 г., II Всероссийской научно-практической конференции «Современное состояние и перспективы развития экономики России» в сентябре 2004 г. в Пензе, Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях» 15 – 16 февраля 2005 г. в Оренбурге, XXII Международной научно-практической конференции «Человеческий потенциал и конкурентоспособность России». 14 – 15 апреля 2005 г. в Челябинске, опубликованы в межвузовском сборнике научных трудов «Общэкономические концепции функционирования предприятия в условиях рынка» в июне 2005 г. в Тольятти.

Отдельные положения диссертационного исследования используются в учебно-методической работе кафедры «Бухгалтерский учет и анализ» Южно-Уральского государственного университета при подготовке студентов, обучающихся по специальности 060500 – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» в курсах «Бухгалтерский управленческий учет», «Бухгалтерский финансовый учет».

Ключевым моментом апробации результатов диссертационного исследования явилось внедрение предложенной методики учета и распределения накладных расходов в практическую деятельность предприятия ЗАО «Завод Минплита».

**Публикация результатов научного исследования.** Основные теоретические и прикладные положения диссертационного исследования опубликованы в 7 печатных работах общим объемом 6,9 п.л.

**Объем и структура диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 149 наименований и приложения. Объем диссертации 150 страниц, в том числе 8 таблиц, 13 рисунков.

## **2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ**

**1. Уточнение сущности и дополнение определения накладных расходов; проведение периодизации накладных расходов.** Предпринятая нами попытка дать критическую оценку официальным взглядам на содержание предмета исследования показала, что в зарубежной практике понятие накладных расходов не меняется с середины прошлого века. Например, известный экономист в области управленческого учета К. Друри относит к накладным затраты труда вспомогательных рабочих, затраты дополнительных материалов и косвенные расходы, т.е. те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены к прямым затратам на продукцию, производственный процесс, торговую площадь, покупательскую группу. Примерами элементов накладных расходов приводятся расходы на контроль, арендную плату, пошлины, расходы на освещение и отопление при производстве продукции. Немецкие экономисты Р. Мюллендорф и М. Карренбауэр накладными называют издержки, причина возникновения которых связана сразу с несколькими носителями или с несколькими участками производства. Американ-

ские ученые Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл трактуют накладные расходы как затраты, которые нельзя отнести к прямым материальным затратам и прямым затратам на оплату труда. При этом существуют различия в трактовке накладных расходов в отечественном учете и мировой практике (рис. 1).

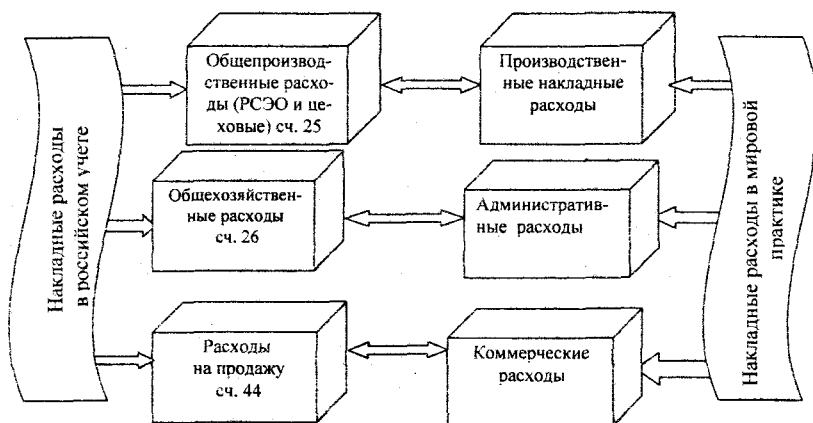


Рис. 1. Различия в трактовке накладных расходов в российской и зарубежной практике

В отечественном учете при разделении расходов на основные и накладные длительное время использовался критерий технологической зависимости: накладными расходами считались расходы, не связанные с технологией производства. При этом в российской экономической литературе встречаются разные трактовки понятия «накладные расходы». Например, А.Д. Шеремет считает, что «накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им». Т.П. Карпова относит к накладным «все расходы предприятия, кроме прямой заработной платы и прямых материальных затрат» с подразделением их на накладные общепроизводственные и накладные общехозяйственные. В.Б. Ивашкевич определяет накладные расходы как «дополнительные к основным затратам расходы, необходимые для обеспечения процессов производства и обращения». Один из ведущих отечественных экономистов В.Ф. Палий к накладным издержкам относит те, которые не составляют непосредственную «субстанцию продукта», которые необходимы для его производства и продажи, для управления организацией. Такие издержки учитываются как отдельный комплекс и распределяются по видам конкретных продуктов при помощи косвенных расчетов.

Как видно, большинство отечественных ученых отрицают связь накладных расходов с технологическим процессом: именно этот факт привел к возникновению ряда теоретических проблем в бухгалтерском учете. Вопросы взаимосвязи эксплуатационных расходов с технологическим процессом производства обсуж-



даются российскими экономистами постоянно, при этом особые споры возникли, например, из-за предложения относить коммерческие расходы в состав накладных.

Теория и практика отечественного бухгалтерского учета претерпела изменения: внедряется зарубежный опыт в области управленческого учета, разрабатываются отечественными учеными новые методики в области учета и распределения накладных расходов. Все вышеперечисленное требует уточнения термина «накладные расходы». Исследования показали, что рост накладных расходов в общих затратах предприятий дает основания рассматривать их не только как затраты, не зависящие от технологии производства. Автор считает, что *накладные расходы* – это затраты, возникающие в результате обслуживания производства, управления и реализации, которые расчетно-аналитическим путем посредством системы носителей затрат абсорбируются центрами ответственности или конкретными продуктами производства. Данное определение позволяет выделять в учетной практике прямые накладные расходы, которые «прослеживаются» до конкретных продуктов через систему носителей затрат (нормо-часы, продукты,  $m^2$ ,  $m^3$  и т.д.). Уточненное определение накладных расходов, по нашему мнению, создает теоретическую и практическую базу для использования прогрессивных методов учета затрат, таких как АБС-метод, директ-костинг и др. Считаем, что сами накладные расходы для целей использования АБС-метода можно подразделить на расходы, связанные с технологией производства и не связанные. В этом случае, как предлагает А.Ю. Соколов, производственные накладные расходы можно рассматривать как накладные расходы первого порядка и, соответственно, непроизводственные накладные расходы, как накладные расходы второго порядка. Такой подход обусловлен процессами интеграции отечественной системы учета в международную, которая диктует использования единой терминологии и общепринятой группировки затрат. Таким образом, предложенное определение накладных расходов отвечает требованиям, предъявляемым к новой терминологии. Так, в мировой учетной практике под накладными расходами понимаются непрямые затраты, т.е. валовые затраты за минусом прямых расходов на материалы и прямых расходов на оплату труда.

В ходе исследования установлено, что уже с XV в. предпринимались попытки систематизации накопившегося практического опыта в области накладных расходов. Лука Пачоли разделяет расходы на обыкновенные и чрезвычайные. В этот период отмечено также разделение прямых и общих расходов. В середине XIX в. появляется официальное понятие «общие расходы» и подчеркивается особая роль этих расходов в формировании себестоимости и цены.

Методология бухгалтерского учета прошла в своем развитии пять главных этапов: натуралистический, стоимостной, диаграммический, теоретико-практический, научный и находится на современном, шестом этапе (табл. 1).

Вместе с тем с развитием бухгалтерского учета происходит и понимание сути накладных расходов, на изучение которых повлияли определенные события, происходившие в экономике в различные периоды становления бухгалтерского учета. В начале прошлого века в ходе научного этапа развития бухгалтерского учета возникают проблемы, которые способна решать не финансовая, а производственная бухгалтерия. В этот период происходит замена термина «общие расходы» на «накладные расходы».

## Периодизация накладных расходов

Этапы развития бухгалтерского учета

Признаки	Этапы развития бухгалтерского учета					
	натурали- стический 4000 – 500 до н.э.	стоимостной 500 – 1300 до н.э.	диграфиче- ский 1300 – 1850	теоретико- практический 1850 – 1900	научный 1900 – 1950	современный с 1950 по настоящее время
Основные события, повлиявшие на изучение НР	Появление инвентаризации	Появление денег; деление учета на патримониальный и камеральный	Появление двойной записи	Рост производства, счетоводства; возникновение аудита	Распространение АО; экономическая интерпретация учета; выделение производственного учета	Возникновение МСФО; выделение управленческого учета из системы бухгалтерского учета
Характерные термины	Факт хозяйственной жизни; факты предопределяют учет	Оценка: натуральное и денежное измерение	Обыкновенные, чрезвычайные расходы; условные счета; счета капитала	Баланс, прибыль, прямые, общие расходы, издержки	Калькуляция себестоимости продукции, стандарт-костс, директ-костинг	ABC-метод, ЛТ-метод, прямые накладные расходы, абсорбция накладных расходов, логистика

**2. Предложен классификационный признак накладных расходов в зависимости от целей подсистем бухгалтерского учета.** Главной целью классификации накладных расходов является удовлетворение потребностей внутренних и внешних пользователей. При этом потребности внешних пользователей обеспечивает финансовый и налоговый учет, а потребности внутренних пользователей – управленческий учет.

Наиболее целесообразный подход к построению системы учета и распределения накладных расходов – выделение однородных групп решений, выбор соответствующих им объектов учета затрат и, соответственно, выбор наиболее приемлемой классификационной группы затрат.

Изучение обозначенной проблемы показало, что российскими экономистами предлагается свыше 10 классификационных признаков, однако, практическое распространение получил калькуляционный подход, т.е. использование группировки затрат, необходимых для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Мировая практика придерживается целевого, функционального подхода, пропагандистами которого в России является Т.П. Карпова.

Нам представляется правильной позиция О.Д. Кавериной объединять накладные расходы по трем направлениям: для целей калькулирования; для принятия оперативных решений; для контроля.

Основным классификационным признаком накладных расходов правомерно считать их разделение мировой практикой на производственные, включающие в себя заработную плату управленческого персонала подразделений, потери време-

ни, и др. и непроизводственные, к которым относят расходы на продажу, расходы на исследования административные и финансовые расходы.

Однако, по мнению автора, необходимо расширить предложенную классификацию накладных расходов, добавив следующий классификационный признак – в зависимости от целей и от необходимой степени точности и надежности информации в разных системах бухгалтерского учета (рис. 2):

- для целей бухгалтерского финансового учета – оценка производственных запасов с отражением в отчетности;
- для целей бухгалтерского управленческого учета – управление затратами и принятие управленческих решений;
- для целей бухгалтерского налогового учета – составление налоговых деклараций.

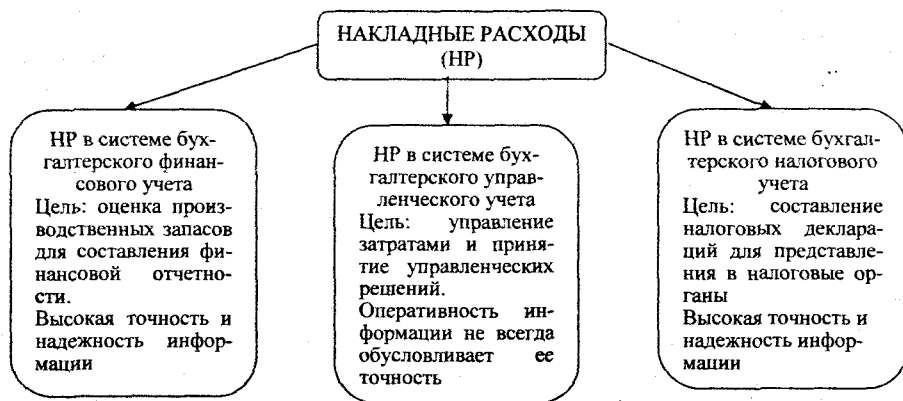


Рис. 2. Накладные расходы в зависимости от целей бухгалтерского учета

**3. Систематизация методов распределения накладных расходов, используемых в мировой и отечественной практике.** Методы учета и распределения накладных расходов отечественными учеными разрабатываются, однако, как показывает проведенное нами анкетирование главных бухгалтеров и экономистов различных предприятий города Челябинска и Челябинской области, 89% опрошенных не удовлетворены методиками распределения накладных расходов, применяемых на предприятиях. Следует отметить, что оставшиеся 11% респондентов ответили, что калькулирование себестоимости на предприятиях участников анкеты проводится «котловым» методом. Анкетирование подтверждает и различие целей бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета. При выборе приоритетных целей всегда приносится в жертву либо точность информации о себестоимости продукции, либо ее оперативность для принятия управленческих решений. Не вызывает сомнений, что в калькуляционном деле одной из

актуальных проблем является распределение косвенных расходов между отдельными видами продукции при невозможности отнести их по прямому признаку.

Перечень косвенных расходов, подлежащих распределению, и степень их комплексности зависят от различных факторов. Важнейшие из них – степень зависимости этих расходов от технологии и организации производства и специфика контроля за издержками производства. Комплексные расходы сопутствуют всем стадиям технологического и производственного процессов. Большинство статей комплексных затрат формируется многоступенчатым, а порой и возвратным путем. Однако, данный сложный процесс имеет определенную закономерность: простые комплексные затраты возникают из однородных элементов; затем происходит их синтез с другими комплексными расходами и издержками, после чего из этих первичных элементов образуются более сложные комплексы. Постепенный переход затрат из одного комплекса в другой определяет последовательность калькулирования себестоимости продукции.

Перечисленные предпосылки предопределили поиски научно обоснованных способов (базисов) распределения косвенных расходов с тем, чтобы обеспечить наиболее достоверное исчисление себестоимости отдельных видов продукции. Поисками таких базисов занимались многие авторы. Проблемы распределения комплексных расходов получили отражение в трудах В. А. Бунимовича, И. А. Басманова, М. В. Дмитриева, А. А. Додонова, М. Х. Жебрака, В. Б. Ивашкевича, А. Ш. Маргулиса, А. И. Миневского, В. Ф. Палия, И. И. Поклада, Н. Г. Чумаченко, С. А. Щенкова и других экономистов.

Однако, как правило, эта проблема рассматривается в условиях традиционных способов распределения. Так, А.А. Додонов, предлагая распределять расходы на содержание и эксплуатацию оборудования пропорционально сложности ремонта установленного оборудования и времени его работы, утверждает, что этот способ создает универсальную базу для распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на любом предприятии.

Мы считаем, что невозможно решить проблему распределения комплексных расходов одним, универсальным способом. По нашему мнению, для отдельных комплексных расходов необходимо научно обосновать свой базисный показатель, который в наибольшей степени отвечает экономическому содержанию этого комплекса и уровню его взаимосвязи с технологическим процессом производства продукции.

Хотя сметные ставки, предусмотренные в Основных положениях и отраслевых инструкциях для распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и рассчитанные на основе коэффициентов машиноемкости и других параметров, сами по себе и вызывают определенный интерес, однако, на практике, чаще всего применяют традиционные базисные показатели. Наиболее используемой в качестве базы распределения является, в первую очередь, показатель основной заработной платы производственных рабочих. Данное распределение в отдельных трудоемких отраслях промышленности ряда косвенных расходов обоснованно, но во многих отраслях, особенно в стройиндустрии и машиностроении, не оправдывает себя.

Таким образом, существующие методы учета затрат в российской учетной теории и практике, можно сопоставить в зависимости от области применения, особенностей метода и учета и оценки незавершенного производства. При этом следует выделить три основных метода калькулирования; считаем, что остальные – поиздельный, подетальный, операционный методы и др. – являются их разновидностями. Следует отметить, что данные методы могут быть классифицированы в зависимости от того, какая информация положена в основу учетных записей – фактическая или нормативная (табл. 2).

Таблица 2

Методы калькулирования, принятые в российской учетной практике

Основные параметры	Отечественные методы калькулирования:		
	Позаказный	Попередельный	Попроцессный
Область применения	Производства обрабатывающей промышленности с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия	Массовые или крупносерийные типы производств с последовательной переработкой исходного сырья: металлургические, химические, мукомольно-крупяные, стекольные, прядильно-ткацкие	Энергетическая отрасль, добыча угля и др. полезных ископаемых
Особенности метода	Объектом калькулирования выступает заказ	Использование условной единицы измерения для распределения затрат между сортами и марками продукта; длительный цикл производства	Объектом калькулирования выступает вся выпущенная продукция
Учет и оценка незавершенного производства	По нормативной себестоимости; По прямым статьям расходов; По нормативной стоимости сырья материалов и полуфабрикатов; По фактическим производственным затратам	По нормативной себестоимости; По фактическим производственным затратам.	Незавершенное производство, как правило, отсутствует или имеет стабильные значения

**4. Методические особенности попередельного метода учета затрат в зависимости от технологии производства.** Очевидно, что на выбор калькуляционной системы влияют организационно-технические факторы. Позаказный и попередельный методы являются противоположными методами с точки зрения технологии производства. Так, позаказное калькулирование характерно для предприятий, выполняющих разовые заказы, а попередельное используется для массового производства, каковым являются все предприятия строительной индустрии. Большинство систем являются промежуточными между этими двумя методами. Их сочетание зависит от производственной структуры предприятия. Именно производственный процесс является определяющим моментом к разработке системы учета затрат. При изменении технологических и организационных особенностей производства система учета также должна быть изменена. К особенностям предприятий

строиндустрии можно отнести стабильное (или его отсутствие) незавершенного производства.

На изучаемых предприятиях используется типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, однако, отраслевая номенклатура сужена за счет отсутствия калькуляционных статей затрат «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные материалы», «Приспособления целевого назначения и прочие специальные расходы» и «Попутная продукция».

Предприятия стройиндустрии, использующие поперечный метод учета затрат, производят как крупные панели, так и гипс и изделия из него, а также теплоизоляционные материалы, продукцию из древесины. Все перечисленные производства используют бесполуфабрикатный вариант учета затрат.

Преимуществом предприятий, рассматриваемых в рамках диссертационного исследования, является то, что технологический процесс организован здесь по принципу непрерывного потока и не требует изменения технологии производства в целях его адаптации к современным системам управления затратами, в частности, «точно в срок». Каждая операция является продолжением предыдущей, осуществляется линейное движение сырья, а остатки сырья и незавершенного производства сведены к минимуму.

Сводный учет издержек производства на рассматриваемых предприятиях осуществляется бесполуфабрикатным вариантом. Его применение обусловлено следующими обстоятельствами:

1) получением не полуфабрикатов законченного характера, а полупродуктов собственного производства, которые полностью потребляются на предприятиях-производителях и не предназначены для продажи на сторону;

2) отсутствием необходимости создания запасов отдельных видов полуфабрикатов на последующие периоды;

3) нормированием материальных издержек непосредственно на конечный продукт;

В производстве теплоизоляционных материалов остатки массы устанавливаются по техническим расчетам исходя из того, что уровень ее в печах всегда постоянный.

Обобщение издержек производства по видам продукции, изделиям и заказам и распределение их между готовой продукцией и незавершенным производством производится в ведомости сводного учета издержек производства, которая заполняется она на основании ведомостей распределения издержек производства (сырья и материалов, начисленной оплаты труда, отчислений на социальные нужды и др.) и информации о фактических остатках незавершенного производства. Показатели ведомости сводного учета используют при калькулировании себестоимости единицы продукции.

Результаты исследования показывают, что основную долю накладных расходов на данных предприятиях составляют амортизационные отчисления на технологическое оборудование. При этом, в качестве носителя затрат нами выбрана 1 т готовой продукции; а базой распределения выступает плотность продукции — главный ценоопределяющий фактор. Именно плотность может быть прямым путем связана с технологическими особенностями процесса. Минеральные изделия, получаемые на предприятиях стройиндустрии, практически не отличаются друг от друга химическими свойствами, тогда как плотность выступает основной фи-

зической характеристикой изделия (в данном случае мы пренебрегаем геометрическими размерами, поскольку в качестве носителя затрат нами выбрана натуральная единица). Технология производства данных изделий такова, что наибольшие значения плотности получаются при наибольших затратах машино-часов технологического оборудования (рис. 4).

Таким образом, прямая зависимость плотности от работы оборудования позволяет нам использовать данную величину в качестве базы распределения затрат.

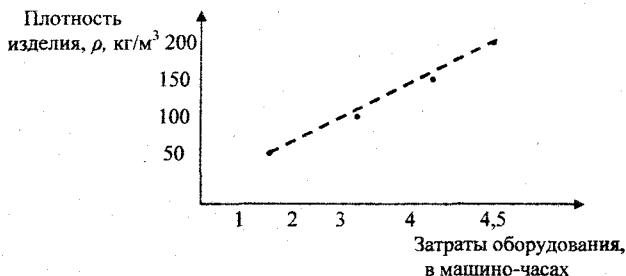


Рис. 3. Зависимость плотности продукции от времени работы технологического оборудования.

**5. Обоснование необходимости разработки методических рекомендаций по распределению накладных расходов для предприятий стройиндустрии, использующих поперечное калькулирование.** Прежде чем приступить к формулированию предпосылок для применения предложенной методики, необходимо отметить основные принципы бухгалтерского учета, которых мы придерживались. Самым общим из базовых положений является *принцип целостности*, согласно которому учетные данные представляют собой единую систему, заданную в интересах управления хозяйственными процессами. Целостность, по словам Я.В. Соколова, «предполагает, что система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами, т.е. все элементы учета, которые не могут влиять на процессы, как излишние должны быть изъяты из системы учета...». Другим принципом, который автор использовал в своей методике, является *принцип регистрации*, подчиняющийся законам регистрации:

– факты хозяйственной жизни подлежат регистрации только в том объеме, который позволяет оказывать управленческие воздействия на хозяйственные процессы;

– затраты на регистрацию фактов хозяйственной жизни не должны превышать экономического эффекта от управленческих решений, получаемых на основе вновь полученных данных, так называемое правило Шера.

Другими словами, диссертант преследовал цель – не увеличивая затрат на реализацию предложенной методики, создать для изучаемых предприятий возможность использовать прогрессивный зарубежный опыт.

Как видно из рис. 3, при системе «точно в срок» расходы на хранение как запасов сырья, так и готовой продукции, сведены к минимуму.

При традиционном производстве совокупные затраты значительно превышают затраты на обработку, поскольку необходимость накапливать на складах материалы и готовую продукцию приводит к росту накладных расходов.

Одним из главных условий для перехода на схему «точно в срок» является трансформация большей части накладных расходов в прямые накладные расходы по отношению к видам продукции. Этот подход позволяет совершенствовать методику калькулирования затрат на предприятии, уточняя расходы на единицу продукции.

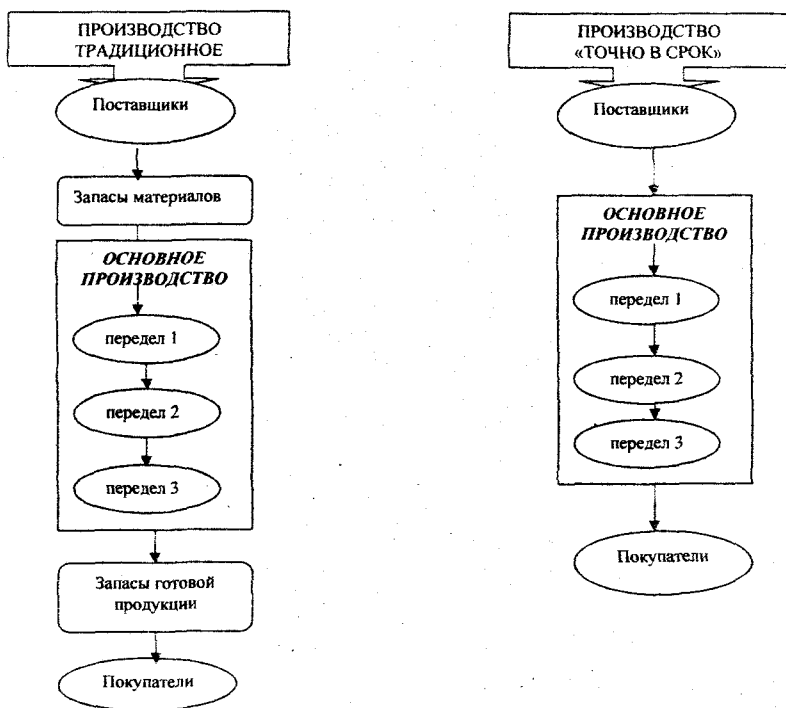


Рис. 4. Организация материального потока при традиционном и ЛТ-производстве

Одной из причин разработки методики распределения накладных расходов выступает стремление предприятий снизить расходы на хранение и внутриводское перемещение, другими словами, свести такие расходы к минимуму. Макси-



мально снизить непроизводительные затраты, ликвидировать операции и процессы, которые не приводят к дополнительным улучшениям продукции, призвана организация производства «точно в срок» (Just in time – JIT-производство). Данный подход включает три основных составляющие: управление, организация бизнес-процесса и калькулирование «точно в срок».

Система JIT позволяет создать на предприятии систему жесткого режима экономии ресурсов. При внедрении данной системы производство продукции производится при продаже предыдущей партии продукции, при этом подразумевается поточное производство именно по потребностям. Основными задачами, решаемыми при переходе на рассматриваемую систему, являются улучшение качества продукции, снижение времени работы машин, снижение материальных запасов и др. Данные проблемы возникают на высокотехнологичных производствах стройиндустрии, продукция которых в настоящий момент реализуется в кратчайшие сроки. Следует отметить, что маркетинговые исследования в области стройматериалов, в особенности теплоизоляционных, показали, что в ближайшие десятилетия спрос на такую продукцию будет расти. Основными условиями перехода на схему учета накладных расходов в системе управления производством «точно в срок» являются:

- прямое отнесение большей части накладных расходов на продукт;
- возможность контроля накладных расходов.

При разработке методики автор использовал различные концепции распределения накладных расходов – как традиционные, так и перспективные калькуляционные системы. При этом учитывались технологические особенности производства, структура управления предприятием, организация учета накладных расходов и др. факторы. Поскольку методика включает в себя элементы поперечного метода учета затрат, пооперационного калькулирования и других модификаций, считаем целесообразным назвать методику комбинированной.

**6. Этапы комбинированной методики.** Предложенная методика является комбинацией различных методов калькулирования себестоимости продукции, в том числе поперечного, функционального метода (ABC-метод). Все протекающие на предприятии процессы снабжения, производства, продаж должны быть организованы таким образом, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты, ликвидировать операции и процессы, не дающие дополнительных улучшений продукции или услуг. Комбинированная методика включает вариант поперечное калькулирование по последней операции.

Основным условием применения данной методики является наличие высокотехнологичного непрерывно-поточного производства, каковым и являются производства стройиндустрии. Причем по принципу непрерывного потока организуется не только технологический процесс, но и все составляющие бизнес-процесс компоненты от поставщика до покупателя. Данные условия имеются на высокотехнологичных предприятиях, использующих поперечный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Таким образом, выделяется пять групп операций цикла прохождения заказа: процесс ожидания обслуживания; обработки заказа; контроля; транспортировки;

хранения. Последовательность и масштабы групп операций зависят от конкретных условий внутренней и внешней среды предприятия. Так, ожидание обслуживания связано с переналадкой оборудования (на рассматриваемых предприятиях один раз в неделю производство останавливается для профилактических работ). Процесс контроля качества должен осуществляться при приемке сырья и материалов от поставщиков, в ходе технологического процесса, при приемке продукции. Характерно, что на предприятиях стройиндустрии центральные заводские лаборатории занимаются как аналитическими работами, так и контролем качества выпускаемой продукции, что способствует не только оперативности в принятии решений, как и сокращению затрат на содержание лаборатории, не принося в жертву при этом эффективность контроля.

Основные этапы комбинированной методики заключаются в следующем.

1. На счет 20 «Основное производство» собираются затраты на сырье и основные материалы, заработную плату производственных рабочих с начислением единого социального налога.

2. На счет 25 «Общепроизводственные расходы» собираются расходы на обслуживание и управление производством, в т.ч. и амортизация основных средств производственного назначения.

3. Из общепроизводственных расходов выделяется сумма амортизации основных средств производственного назначения, которая согласно предложенному расчету распределяется по видам продукции (табл. 3).

Таблица 3

Расчет суммы амортизационных отчислений на оборудование,  
приходящихся на 1 т продукции

Марка продукции	Плотность изделия, $\rho$ , кг/м <sup>3</sup>	Количество продукции из 1 т волокна, м <sup>3</sup>	Сумма амортизационных отчислений, приходящихся на единицу продукции, в % к начисленной сумме
П-75	50 – 75	16,67	$\Sigma/16,67 \times q_1$
П-100	75 – 100	11,10	$\Sigma/11,10 \times q_2$
П-125	100 – 125	8,70	$\Sigma/8,70 \times q_3$
П-150	125 – 150	7,10	$\Sigma/7,10 \times q_4$
П-175	150 – 175	6,10	$\Sigma/6,10 \times q_5$
П-200	175 – 200	5,30	$\Sigma/5,30 \times q_6$
Итого	-	-	$\Sigma$

Примечание:  $q_1, q_2, q_3, q_4, q_5, q_6$  – количество произведенных изделий продукции марок П-75, П-100, П-125, П-150, П-175, П-200 соответственно,  $\Sigma$  – общая сумма амортизационных отчислений.

4. На счет 26 «Общехозяйственные расходы» собираются общезаводские затраты.

5. Распределение после выделения из общепроизводственных расходов сумм амортизации, оставшаяся часть таких затрат распределяется по видам продукции,

при этом базой распределения выступают прямые материальные расходы по переделу.

6. Распределение общехозяйственных расходов по видам продукции пропорционально прямым материальным расходам по переделу. В данном случае у предприятия появляется возможность производить учет управленческих расходов как в общем порядке (т.е. отнесения к затратам на продукт), так и относить такие расходы к периодическим. Таким образом, организация может использовать в управленческом учете систему «директ-костинг». При переходе на предложенную методику учета и распределения накладных расходов учетный процесс значительно упростится, при этом уточнится оценка себестоимости продукции.

При современном строительном «буме» потребность в теплоизоляционных изделиях растет. Данный факт подтверждают расчеты специалистов ОАО «Теплопроект» В настоящее время полный дефицит теплоизоляционных материалов составляет 760 тыс. тонн. Это означает, что в стране не хватает 8 – 10 крупных западноевропейских заводов с производственными мощностями на уровне 100 тыс. тонн или около 1 млн м<sup>3</sup> теплоизоляции в год.

Дефицит производственных мощностей по изготовлению теплоизоляции в Уральском федеральном округе в пересчете на проживающее количество населения по состоянию на текущий момент достигает 40 тыс. тонн теплоизоляции в год (рис. 5).

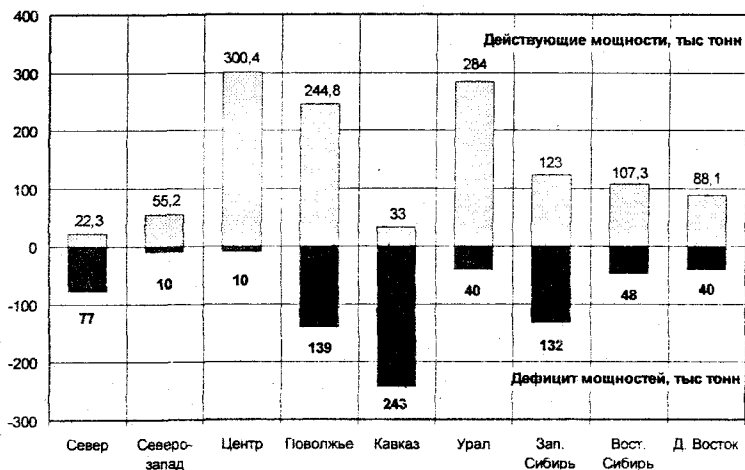


Рис. 5. Дефицит производственных мощностей по изготовлению теплоизоляции

Исследование опиралось на результаты анализа тенденций развития рынков. В последние годы объем ремонтно-строительных работ в России значительно вырос (рис. 6). Причем, Центральный и Центрально-Черноземный районы представлены большим количеством таких предприятий, а Урал и Западная Сибирь

не имеют достаточного количества высокотехнологичных современных заводов по производству изоляционных материалов.

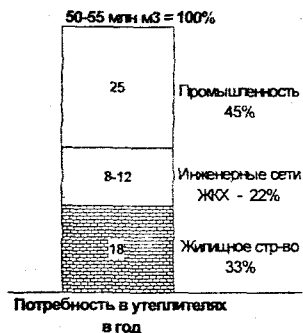


Рис. 6. Потребность российского рынка в утеплителях в год

Прогнозная оценка специалистов ОАО «Теплопрект» и Госстроя РФ (рис. 7) показывает, что к 2010 году потребности российского рынка вырастут:

- по промышленной изоляции до 20 – 25 млн м<sup>3</sup>/год;
- по строительной теплоизоляции до 25 – 30 млн м<sup>3</sup>.

Таким образом, потенциал развития российского рынка теплоизоляционных изделий до 2010 года оценивается в 50 – 55 млн м<sup>3</sup>/год.

Прогноз развития производства утеплителей на основе минераловатного волокна /Госстрой РФ/

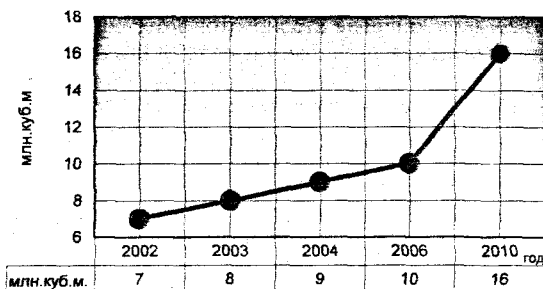


Рис. 7. Прогноз развития российского рынка теплоизоляционных изделий (специалистов ОАО «Теплопрект» и Госстроя РФ)

Таким образом, исследования показали, что спрос на продукцию будет расти, а именно спрос лежит в основе перемещения материалов и продуктов в рамках производственной системы (так называемый принцип «втягивания»).

Важным условием для использования комбинированной методики является также наличие однородной продукции, отличающейся, как правило, лишь незначительно объемами, весовыми или линейными характеристиками. В этом случае появляется возможность распределить с большой точностью амортизационные отчисления, составляющие значительные суммы, по видам продукции.

Таким образом, для реализации предложенной методики *необходимы следующие условия:*

1) наличие непрерывно-поточного производства, позволяющего использовать поперечный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

2) высокая технологичность производства (при этом большая доля в общепроизводственных расходах приходится на амортизацию оборудования);

3) возможность использования сводного бесполуфабрикатного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

4) отсутствие незавершенного производства или его стабильность;

5) единицей измерения готовой продукции выступают натуральные или условно-натуральные показатели ( $m^3$ , т и т.п.)

6) возможность выбора в качестве базы распределения такого показателя, который может характеризовать связь указанных расходов с носителем затрат.

Таблицы 4 и 5 представляют изменения в структуре себестоимости продукции в результате перехода на учет и распределение накладных расходов по предложенной методике.

Таблица 4

Структура себестоимости продукции при использовании традиционной методики учета и распределения накладных расходов

Наименование статей затрат	Доля затрат в общей себестоимости, %
<b>Прямые расходы</b>	
Сырье и материалы	30,3
Топливо и энергия (всего)	18,8
Потребление энергии	6,85
Потребление газа	1,89
Потребление кокса	10,1
<b>Итого прямых затрат</b>	49,1
<b>Косвенные расходы</b>	
Общепроизводственные расходы	40,0
(в т.ч. амортизация оборудования)	26,8
Общехозяйственные расходы	9,0
Коммерческие расходы	1,9
<b>Итого косвенных расходов</b>	50,9
<b>ИТОГО</b>	100

Таблица 5

Структура себестоимости продукции при использовании  
комбинированной методики учета и распределения накладных расходов

Наименование статей затрат	Доля затрат в общей себестоимости, %
<b>Прямые расходы</b>	
Сырье и материалы	30,3
Топливо и энергия (всего)	18,8
Потребление энергии	6,85
Потребление газа	1,89
Потребление кокса	10,1
Амортизация оборудования	26,8
<b>Итого прямых затрат</b>	<b>75,9</b>
<b>Косвенные расходы</b>	
Общепроизводственные расходы	13,2
Общехозяйственные расходы	9,0
Коммерческие расходы	1,9
<b>Итого косвенных расходов</b>	<b>24,1</b>
<b>ИТОГО</b>	<b>100</b>

Проведенный нами анализ показал, что при использовании предложенной методики существенно изменится структура себестоимости продукции. Если ранее в себестоимости преобладали расходы, которые необходимо распределять косвенным путем, то в последнем случае эти расходы составят лишь четвертую часть себестоимости продукции (рис. 8).



Рис. 8. Структура себестоимости, исчисляемой по традиционной и комбинированной методикам

Исследованные нами конкретные факторы производства на предприятиях стройиндустрии показали, что при использовании предложенной методики распределения накладных расходов есть возможность исчислять как полную себестоимость продукции, так и усеченную. Наряду с традиционными методами,

предприятия стройиндустрии, работающие на современном высокотехнологичном оборудовании, получают возможность использовать такую систему учета и управления как JIT-метод, который был разработан с учетом ряда проблем. Опыт внедрения технологий «точно в срок» снимает проблемы отвлечения средств из оборота на накопление запасов, затрат на их хранение и управление. Нами установлено, что изучаемые предприятия имеют возможность создания условий для организации системы «точно в срок».

Появляется возможность и использования нормативного метода, поскольку, по словам создателя направления стандарт-костс Г. Эмерсона, учет должен быть обращен в будущее, т.е. весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала.

Предприятие также получает возможность отказаться от распределения косвенных расходов, ибо всякое распределение и перераспределение, искажая себестоимость, затрудняет принятие управленческих решений. Классическим примером такого подхода стал метод директ-костинг. Предложенная методика, относя большую часть накладных расходов к затратам на продукт, тем самым, снижая долю первых, позволяет управлять себестоимостью продукции по методу сокращенных затрат. Главными результатами при использовании данной методики является достижение наиболее точных величин себестоимости продукции и уменьшение доли накладных расходов в структуре себестоимости продукции.

Предложенная методика, не решая всех задач, стоящих перед управленческими службами предприятий стройиндустрии, является предпосылкой для использования предприятием накопленного западного опыта, наиболее подходящих для данных предприятий – а именно «точно в срок», ABC-метод и др.

**Публикационное обеспечение диссертационного исследования.** Основные положения и выводы диссертации изложены в работах в следующих работах.

1. Захарова Д.С. Бухгалтерский управленческий учет, – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2003, 1,6 п.л.

2. Захарова Д.С. Системы учета затрат, применяемые за рубежом // Совершенствование системы управления организацией в современных условиях: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза, 2004, 0,1 п.л.

3. Захарова Д.С. Распределение и возмещение накладных расходов // Современное состояние и перспективы развития экономики России: Сборник статей II Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза, 2004, 0,1 п.л.

4. Захарова Д.С. Распределение накладных расходов // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях: Материалы всероссийской научно-практической конференции. – Оренбург: РИК ГОУ ВПО ОГУ, 2005, 0,1 п.л.

5. Захарова Д.С. Учет общехозяйственных расходов // Материалы научно-практической конференции. – Тольятти, 2005, 0,1 п.л.

6. Захарова Д.С. Калькуляции и их виды в условиях рынка // Человеческий потенциал и конкурентоспособность России : Материалы XXII Международной научно-практической конференции (14 – 15 апреля 2005 г.) / Урал. соц.-экон. ин-т АТиСО. – Челябинск, 2005. – Ч. IV. – 0,4 п.л.

7. Сосненко Л.С., Захарова Д.С. Бухгалтерский учет накладных расходов на предприятиях стройиндустрии, использующих поперечный метод учета затрат. – Челябинск: Изд-во «Полиграф-Мастер», 2005. – 9,0 п.л. (4,5 п.л. – авторские).