

Яворская Д.Е.
**ОСОБЕННОСТИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Формирование издержек производства и обращения, их учет имеют важное значение для хозяйственной деятельности предприятия. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но для целей управленческого учета на предприятиях.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности предприятия в конкретный момент времени. Результаты анализа издержек производства и реализации продукции (работ, услуг) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия с целью повышения эффективности деятельности предприятия.

Целью данной статьи является изучение подходов к распределению косвенных расходов предприятия. Выбор метода калькулирования и отнесения косвенных расходов оказывает влияние на принятие управленческих решений. Особенности различных методов калькулирования себестоимости обычно рассматриваются в рамках управленческого учета: [1, с. 254–258], [2, с. 133–140], [5, с. 251–279]. При этом одним из важных аспектов анализа затрат является проблема распределения производственных затрат по различным элементам (сегментам) предприятия. В качестве сегмента могут выступать продукция, структурные подразделения, виды производств или сбытовые территории. Научный и практический интерес вызывают те принципы и критерии, на основании которых менеджеры выбирают тот или иной метод распределения расходов. Данная проблема является одним из направлений научно-исследовательской работы кафедры экономики предприятия Крымской академии природоохранного и курортного строительства.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенностей отрасли функционирования, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры предприятия и других условий. Эти условия определяют порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета, способы исчисления себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Распределение доходов и переменных затрат обычно осуществляются прямым путем, поскольку они напрямую связаны с конкретным сегментом или аспектом деятельности. Прямые затраты прослеживаются вплоть до конкретного продукта или территории. Частично прослеживаемые затраты (например, на рекламу) охватывают несколько продуктов. Непрямые затраты нельзя непосредственно отождествить с продуктом, поэтому распределяться между объектами затрат они должны исходя из соображений логики, например, распределение арендной платы пропорционально площади помещения, занимаемого структурным подразделением.

При аккумуляции затрат определяются фактические затраты в соответствии с программой производства, центром затрат или номером счета, предназначенным для целей учета и планирования. Накопленные затраты затем должны быть отнесены на соответствующие сегменты деятельности, такие как структурные подразделения, продукты производства, обслуживающие функции или территории.

В качестве возможной базы для распределения косвенных расходов, как правило, выступают единицы продукции, прямые затраты на оплату труда, прямые трудозатраты в человеко-часах, показатели выработки в машино-часах, численность работающих, площади производственных помещений, восстановительная стоимость оборудования.

База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода времени, поскольку она является элементом производственной политики. Она может пересматриваться время от времени или тогда, когда ее несоответствие становится очевидным. База распределения должна иметь характер прямого действия, так как всевозможные осложнения приводят к дополнительным расходам ресурсов и времени на вычисления, что может отрицательно сказаться на прибыли. Непременно следует добиваться ясного понимания процесса распределения, позволяющего легко обходиться с его формулами и следовать его внутренней логике.

При выборе базы распределения руководствуются одним из следующих критериев:

1. Приобретаемыми выгодами. Затраты можно распределять исходя из получаемых при этом выгод. Так, общефирменные расходы на рекламу распределяют по объемам продаж, достигнутыми отдельными подразделениями. Затраты на обогрев помещений могут распределяться в зависимости от занимаемой подразделениями площади.

2. По принципу равных прав. Затраты можно распределять в одинаковых объемах по подразделениям, продукции и пр.

3. Причинно-следственной зависимостью. Установление причинно-следственной связи позволяет отнести объект затрат с понесенными расходами. Изучается взаимосвязь между определенными видами

расходов и их факторами. Косвенные расходы, которые имеют общий фактор затрат, объединяются в однородные совокупности, и для каждой совокупности косвенных расходов выбирают соответствующую базу (фактор) распределения. Так, расходы на хранение материалов могут распределяться пропорционально массы материалов, расходы на контроль качества производимой продукции – в зависимости от времени, затраченного на проверку качества каждого вида продукции.

4. Возможностями в обеспечении покрытия затрат. Затраты могут также распределяться с учетом возможностей объекта покрывать определенные расходы. Примером служит распределение затрат на заработную плату руководящим работникам предприятия между ее отделениями пропорционально прибыли каждого отделения. Имеется в виду, что более прибыльное отделение в состоянии принять на себя больше расходов на оплату труда высшему руководству [4].

Таким образом, в зависимости от отрасли функционирования, организации производственной деятельности, организационной структуры предприятия руководство предприятия может использовать один или сочетание нескольких из перечисленных выше критериев.

В качестве примера рассмотрим деятельность научно-исследовательского института республиканского значения, который имеет головную контору в центре, и отделения (архитектурно-строительные мастерские) по другим городам республики. При этом научная, изыскательская, проектная деятельность осуществляется во всех подразделениях, а управление, бухгалтерское и техническое обслуживание, снабжение, планирование осуществляется головным офисом. И поэтому расходы головной конторы распределяются по подразделениям, при этом каждый руководитель подразделения знает, что такие общехозяйственные расходы существуют и должны быть покрыты за счет прибыли отдельного подразделения.

Расходы на содержание аппарата управления, отдела технического обслуживания (библиотека, архив, проектный кабинет), планово-производственного отдела являются условно-постоянными затратами, и напрямую связаны с деятельности центрального подразделения, а для отделений имеют меньшее значение. Поэтому 70% этих затрат относится на расходы центрального подразделения, а оставшиеся 30% распределяются между отделениями пропорционально численности работающих. Затраты бухгалтерии распределяются между всеми подразделениями пропорционально численности работников. Затраты отдела выпуска подразделяются на условно-постоянные и условно-переменные и в соотношении 70% и 30% распределены между центральным и прочими подразделениями, так как центральное подразделение в большей степени обслуживает работников центра. Условно-переменные косвенные расходы распределяются пропорционально выполненным заказам работников архитектурно-строительных мастерских. Аналогичным образом распределяются затраты, связанные с содержанием вычислительного центра.

Перечисленные выше общехозяйственные расходы, приходящиеся на долю головного предприятия, распределяются между архитектурно-строительными мастерскими, исходя из их возможностей покрыть соответствующие затраты и приобретаемыми выгодами. В этом случае мастерская, которая получила более прибыльный заказ, сможет покрыть и больше затрат. Однако, если мастерская занимает большее по площади помещение, то и затраты на коммунальные услуги будут также большими независимо от того, какая прибыль этого подразделения. Использование данного принципа стимулирует менеджеров подразделения более эффективно использовать занимаемую площадь - искать больше выгодных заказов или сдавать неиспользуемую площадь в аренду.

Следовательно, на рассматриваемом предприятии применяется сочетание вышеперечисленных принципов распределения затрат, что позволяет руководству предприятия гибко реагировать на изменения количества, стоимости и прибыльности заказов отдельных подразделений, не перегружать региональные подразделения косвенными расходами, сохраняя средний уровень рентабельности.

В некоторых случаях менеджер может отступить от вышеперечисленных принципов и произвольно распределять затраты между подразделениями. Так, централизованные затраты на НИОКР можно отнести на счет структурного подразделения таким образом, что его руководитель будет заинтересован в поддержке работ центральной исследовательской службы. Или затраты на юридические консультации, информационное обеспечение или внутренний аудит могут возмещаться в такой форме, которая побуждает подразделения воспользоваться ими, даже если они не считают это необходимым.

Таким образом, выбирая методы распределения затрат между различными подразделениями, видами деятельности или продукции, руководство предприятия может достичь более высокой мотивации менеджеров соответствующих подразделений. Однако для этого необходимо используемые процедуры отнесения затрат сделать максимально прозрачными и понятными, чтобы была ясна внутренняя логика метода. При этом необходимо уделить внимание донесению общих целей предприятия до руководителей различных подразделений, чтобы те, в свою очередь смогли донести их до своих сотрудников. Это позволит создать единое мотивационное поле, направленное на достижение целей предприятия в целом, а также избежать нездоровой конкуренции между подразделениями предприятия [3].

Вопросы учета косвенных расходов в современных условиях требуют дальнейшего изучения, так как использование одного и того же принципа распределения может иметь различный экономический эффект в зависимости от целей принимаемых управленческих решений, отрасли функционирования предприятия, организации производства и управления.

Источники и литература

1. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник. /За ред. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: Скарби, 1998. – 380с.
3. Дао продаж / Томас Бер – Пер. с англ. С.Белова. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 2001. – 288с.
4. Шим Джей К., Сигел Жоэл Н. Методы управления стоимостью и анализа затрат. Перевод с англ. – М.: «Филин», 1996. – 344с.
5. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656с.

Ячменева В.М., Ячменев Е.Ф.

РАЗРАБОТКА МОДЕЛИ МАТЕРИАЛЬНОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ ПЕРСОНАЛА

Трансформация рыночных условий, переход от плано-административной формы хозяйствования к рыночной, кардинально изменили требования к материальному стимулированию персонала предприятий. Продолжается расслоение населения по уровню доходов, по социальному и имущественному положению. Существующие модели материального стимулирования персонала уже не в состоянии удовлетворить требования современных промышленных предприятий, поскольку в таких моделях не задействованы восстанавливающие и лишь частично задействованные стимулирующие функции заработной платы, отсутствует взаимосвязь между материальным стимулированием персонала, производительностью его труда и конечными результатами производства.

Новые условия хозяйствования предприятий и смена ментальности человеческого фактора требуют новых подходов к организации материального стимулирования персонала. Необходим отход от традиционной шкалы показателей стимулирования и переход к научно обоснованному моделированию таких показателей, которые обеспечат прозрачность организации материального стимулирования.

Отметим современных ученых, внесших весомый вклад в развитие современной теории материальной мотивации, так как каждый из них сумел определить роль и место организации оплаты труда в мотивационном процессе. Среди них: В.А. Горчаров [1], О.Ф. Новикова [2], А.И. Амоша [2], В.И. Новиков [3], но, несмотря на это, много вопросов, касающихся реализации моделей материального стимулирования персонала и их организационного сопровождения остались открытыми.

Исследования выполнены в соответствии с научно-исследовательской работой Крымской академии природоохранного и курортного строительства.

Целью статьи является разработка модели организации материального стимулирования персонала промышленных предприятий и практических рекомендаций относительно ее внедрения.

По мне нию автора математическая модель организации оплаты труда с элементами материального стимулирования персонала выглядит так:

$$ЗП_i = ОЗП_i + Д_i + СТ_i + ПР_i + P_i \quad (1)$$

где $ОЗП_i$ – основная заработная плата i -ого работника;

$Д_i$ – доплаты i -ого работника, оговоренные трудовым соглашением;

$СТ_i$ – стимулирующие выплаты;

$ПР_i$ – дополнительная заработная плата премиальная i -ого работника;

P_i – дополнительная заработная плата распределения i -ого работника.

Отсюда, структурно-логическая модель организации материального стимулирования персонала промышленных предприятий, будет иметь вид, как показано на рис. 1.

Отличительными чертами разработанной модели являются ее составляющие, которые финансируются из самостоятельных фондов предприятия. Наиболее интересным является дополнительная заработная плата, ведь именно она выполняет функции материального стимулирования персонала.

Законодательно фонд дополнительной заработной платы определяется по формуле [4]:

$$\Phi_{ДЗП} = \Phi_{Д} + \Phi_{Н} + \Phi_{ПВ} + \Phi_{П} \quad (2)$$

где $\Phi_{Д}$ – доплаты;

$\Phi_{Н}$ – надбавки;

$\Phi_{ПВ}$ – поощрительные выплаты;

$\Phi_{П}$ – премии.

а в предложенной автором, модели описывается формулой