

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ВСТРЕЧНЫЕ УСЛУГИ (прямой метод распределения)

Елена МЕЛКИХ, экономист

В структуре каждого промышленного предприятия помимо основных производственных подразделений, в которых создаются продукты, есть и вспомогательные, оказывающие непроизводственные услуги, например ремонт оборудования, уборку помещений и т.д. Причем эти услуги потребляются не только основными, но и вспомогательными подразделениями, т.е. возникают встречные услуги. На практике используются несколько методов учета затрат на встречные услуги. Один из самых распространенных – метод прямого распределения.



Процесс распределения затрат вспомогательных подразделений на основные подразделения является составной частью калькуляции себестоимости выпускаемой продукции. Поэтому его результаты могут значительно повлиять на себестоимость единицы продукции конкретного вида, в то время как совокупная себестоимость объема выпуска не изменится. Другими словами, применяя различные методы распределения затрат вспомогательных подразделений, можно получить различные варианты себестоимости единицы продукции. С ориентацией на себестоимость принимаются решения по ценообразованию, объему выпуска, т.е. основные управленческие решения.

Метод прямого распределения затрат

Это самый простой метод учета затрат на встречные услуги вспомогательных подразделений предприятия, он заключается в распределении затрат вспомогательных подразделений только между подразделениями основного производства.

Распределение как плановых, так и фактических затрат осуществляется на основе расчета внутрен-

них тарифов на оказываемые услуги, что предполагает:

- 1) количественную оценку объемов услуг, выполняемых вспомогательным подразделением (V) за период;
- 2) определение совокупных затрат вспомогательного подразделения ($З$) за период;
- 3) расчет тарифа (T) единицы услуги:

$$T = З / V;$$

- 4) расчет затрат на услуги ($З_y$) вспомогательного подразделения, включаемых в затраты подразделения, потребляющего эти услуги. Затраты на услуги рассчитываются умножением объема потребления (V_n) услуги на внутренний тариф:

$$З_y = V_n \cdot T.$$

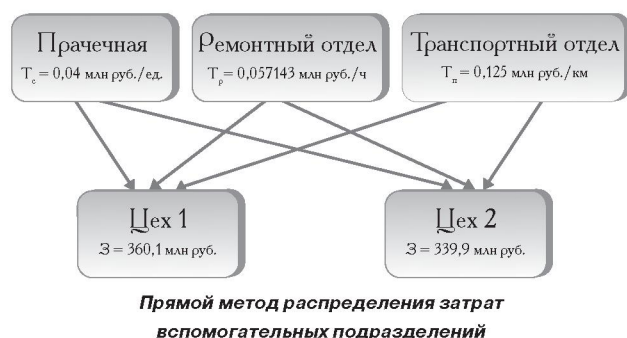
Допустим, в структуре промышленного предприятия есть два основных (цех 1 и цех 2) и три вспомогательных (прачечная, ремонтный и транспортный отделы) подразделения. Вспомогательные подразделения

выполняют работы как для основных цехов, так и для вспомогательных подразделений.

Прачечная стирает, чистит и ремонтирует рабочую одежду. Выполненные работы оцениваются в количестве комплектов рабочей одежды, которые в течение периода были выстираны и (или) отремонтированы.

Ремонтное подразделение производит ремонт объектов основных средств, эксплуатируемых в структурных единицах предприятия. Объем ремонтных услуг оценивается в количестве часов ремонта объектов.

Транспортный отдел перевозит грузы на основе заявок подразделений. Транспортные услуги оцениваются в количестве километров пробега автомобиля, выполнявшего заявку на перевозку (см. схему).



Далее с использованием прямого метода распределения рассчитываются, во-первых, внутренние тарифы на стирку и ремонт одного комплекта рабочей одежды, 1 ч выполнения ремонтных работ, 1 км пробега автомобиля, во-вторых, сумма затрат на услуги, относимая на конкретный производственный цех.

Для расчетов используются исходные данные по затратам и объемам услуг конкретных подразделений (табл. 1 и 2).

Таблица 1. Первичные затраты подразделения ($Z_{пер}$), млн руб.

Прачечная (Z_c)	Ремонтный отдел (Z_p)	Транспортный отдел (Z_n)	Цех 1 ($Z_{пер\ цех\ 1}$)	Цех 2 ($Z_{пер\ цех\ 2}$)	Итого
20	80	50	250	300	700

Таблица 2. Объем выполняемых услуг

Услуга (работа)	Подразделение					Итого
	Прачечная	Ремонтный отдел	Транспортный отдел	Цех 1	Цех 2	
Стирка (V_c , ед.)	0	110	60	100	400	670
Ремонт (V_p , ч)	200	0	400	1 200	200	2 000
Перевозка (V_n , км)	50	50	0	300	100	500

Например, прачечная за период стирает 110 комплектов рабочей одежды для ремонтного отдела, 60 – для транспортного отдела, 100 – для цеха 1 и 400 – для цеха 2. Общий объем работ по стирке рабочей одежды составит:

$$V_c = 110 + 60 + 100 + 400 = 670 \text{ ед.}$$

В расчет внутренних тарифов на услуги вспомогательных подразделений включаются только объемы услуг для основных подразделений предприятия:

- прачечная:

$$V_c = V_{c\ цех\ 1} + V_{c\ цех\ 2} = 100 + 400 = 500 \text{ ед.};$$

- ремонтный отдел:

$$V_p = V_{p\ цех\ 1} + V_{p\ цех\ 2} = 1\ 200 + 200 = 1\ 400 \text{ ч};$$

- транспортный отдел:

$$V_n = V_{n\ цех\ 1} + V_{n\ цех\ 2} = 300 + 100 = 400 \text{ км.}$$

С учетом затрат вспомогательных подразделений рассчитываются внутренние тарифы на услуги:

- на стирку/ремонт комплекта рабочей одежды (T_c):

$$T_c = Z_c / V_c = 20 \text{ млн руб.} / 500 \text{ ед.} = 0,04 \text{ млн руб./ед.},$$

где Z_c – затраты на стирку/ремонт;

- 1 ч ремонтных работ (T_p):

$$T_p = Z_p / V_p = 80 \text{ млн руб.} / 1\ 400 \text{ ч} = 0,057143 \text{ млн руб./ч},$$

где Z_p – затраты ремонтного отдела;

- 1 км перевозки (T_n):

$$T_n = Z_n / V_n = 50 \text{ млн руб.} / 400 \text{ км} = 0,125 \text{ млн руб./км},$$

где Z_n – затраты на перевозки.

Таблица 3. Распределенные затраты вспомогательных подразделений, млн руб.

Вспомогательное подразделение	Распределение затрат вспомогательных подразделений					Итого
	Прачечная	Ремонтный отдел	Транспортный отдел	Цех 1	Цех 2	
Прачечная	0	0	0	4,000000	16,000000	20
Ремонтный отдел	0	0	0	68,571429	11,428571	80
Транспортный отдел	0	0	0	37,500000	12,500000	50
ИТОГО	0	0	0	110,071429	39,928571	–

Теперь можно распределить затраты вспомогательных подразделений между цехами основного производства.

Затраты прачечной распределяются между цехами основного производства следующим образом:

$$З_{\text{цех 1}} = V_{\text{цех 1}} \cdot T_{\text{ц}} = 100 \cdot 0,04 = 4 \text{ млн руб.};$$

$$З_{\text{цех 2}} = V_{\text{цех 2}} \cdot T_{\text{ц}} = 400 \cdot 0,04 = 16 \text{ млн руб.}$$

Аналогично рассчитываются затраты на услуги по ремонту и перевозке для цехов. Результаты распределения затрат трех вспомогательных подразделений между двумя цехами основного производства представлены в таблице 3.

Таким образом, затраты на услуги вспомогательных подразделений, отнесенные на затраты производственного цеха 1, составили 110,1 млн руб., на затраты цеха 2 – 39,9 млн руб. Совокупные затраты

цеха определяются как сумма первичных и распределенных затрат:

$$З_{\text{цех 1}} = З_{\text{пер}}^{\text{цех 1}} + З_{\text{с}}^{\text{цех 1}} + З_{\text{р}}^{\text{цех 1}} + З_{\text{п}}^{\text{цех 1}} = 250 + 110,1 = 360,1 \text{ млн руб.};$$

$$З_{\text{цех 2}} = З_{\text{пер}}^{\text{цех 2}} + З_{\text{с}}^{\text{цех 2}} + З_{\text{р}}^{\text{цех 2}} + З_{\text{п}}^{\text{цех 2}} = 300 + 39,9 = 339,9 \text{ млн руб.}$$

Технология учета затрат вспомогательных подразделений в составе затрат основных подразделений на основе метода прямого распределения довольно проста. Именно простота является ее достоинством. Но в то же время это приводит к неточным результатам определения совокупных затрат цехов, поскольку не учитываются затраты на встречные услуги, оказываемые вспомогательными подразделениями друг другу.

Продолжение следует.

НОВОСТИ

В мировой практике применяются две основных системы распределения накладных затрат: традиционная и процессная (ABC, операционная или функциональная).

По традиционной схеме косвенные расходы концентрируются, а затем распределяются из центров издержек (производственных, сборочного, вспомогательного цехов, бухгалтерии и т.д.).

По процессной схеме весь бизнес компании разделяется на операции по функциональному признаку, например: проектирование продукции, наладка оборудования, текущее обслуживание оборудования, формирование партий для отгрузки, доставка партий

клиентам, общее управление компаний.

Система ABC считается более прогрессивной, поскольку позволяет лучше отслеживать и измерять косвенные затраты. Основные отличия системы ABC:

- мелкая и детальная группировка косвенных затрат;
- база распределения затрат – объем выполненных операций по каждому процессу;
- дробление на операции позволяет увеличить перечень косвенных затрат, которые возможно отнести непосредственно на объект затрат (например, на продукцию). Иными словами, часть косвенных

затрат превращается в прямые.

Распределению, как правило, подлежат фактически понесенные затраты. Однако у производственных компаний, деятельность которых состоит из повторяющихся элементов, могут распределяться нормативные затраты, утвержденные руководством на основании фактических данных за предыдущие периоды.

После распределения особое внимание следует обращать на отклонения нормативных затрат от фактических и при их существенном расхождении принимать соответствующие управленческие решения.

Последовательность распределения затрат состоит из двух этапов:

- 1) распределение между центрами финансового учета (косвенные затраты аккумулируются в центрах затрат, а затем распределяются на производственные подразделения либо центры продаж в торговой компании);
- 2) распределение косвенных затрат из производственных центров на объекты затрат (предварительно рассчитываются пропорции распределения).

Некоторые компании ограничиваются только первым этапом распределения затрат.