

УДК 340.1

Гайфулина Надежда Петровна

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса
Владивосток, Россия*

Контурь планирования и контроля накладных расходов

Планово-контрольные расчеты в сфере производства – это исчисление производственных издержек за период. Причем на промышленном предприятии особое значение имеют расчеты не только прямых издержек, но и накладных расходов. Величина накладных издержек служит особым объектом планирования и контроля, поскольку их доля в совокупных издержках в современных производствах постоянно растет.

Ключевые слова и словосочетания: *накладные расходы, место возникновения затрат, коэффициент вариации, отклонение по загрузке, коэффициент загрузки мощности.*

Величина накладных расходов определяется спецификой деятельности организации, но в то же время является и блоком расходов, включаемых в себестоимость продукции, работ или услуг организации. Прямые расходы гораздо легче поддаются планированию и контролю, в то время как накладные расходы могут находиться в разряде проблемного планирования и контроля. В настоящее время на средних по размеру предприятиях наблюдается неоправданно большая доля накладных расходов в полной себестоимости продукции организации, которая по отдельным оценкам достигает 60 – 63% [1].

Планирование и контроль накладных (косвенных) расходов в производственной сфере охватывают все виды издержек, которые не могут быть прямо отнесены на выпускаемый продукт.

Планирование накладных расходов необходимо для целей:

- выявления величины издержек, связанных с продажей продукта;
- определения расчетных ставок для распределения накладных расходов по видам продуктов и планирования производственной (продуктовой) программы;
- оценки эффективности производственных процессов по местам возникновения накладных расходов.

Отдельные виды накладных расходов и соответствующие места их возникновения детально планируются как для всего периода краткосрочного планирования (1 год, иногда 2 года), так и для более коротких перио-

дов (месяц, квартал). По истечении краткосрочных периодов они подвергаются контролю, если необходимость в контроле не возникает раньше.

Расчетные ставки распределения накладных расходов, напротив, определяются только 1 раз в год. Изменения внутри года происходят лишь в том случае, если это требуется в результате существенных изменений в производственном процессе: изменение технологии изготовления продукта, установка нового оборудования и др. В этом случае контроль ставок накладных расходов в течение года ограничивается определением отклонений плановых расчетных ставок от фактических расходов текущего периода.

Исходным пунктом планирования накладных расходов являются 2 показателя:

- производственная программа;
- загрузка мощностей отдельных мест возникновения затрат.

Прежде всего, на основании производственной программы на весь период (обычно год) и установленного рабочего времени определяют будущую загрузку мощностей каждого места возникновения затрат. Для этой загрузки мощностей находят величину всех затрат, которые должны возникнуть при эффективном осуществлении производственного процесса. Особое внимание уделяется исходным величинам (факторам), обуславливающим накладные расходы и причинно-следственные связи между этими факторами и видами накладных расходов каждого места их возникновения.

Для более качественного планирования накладных расходов их подразделяют на виды:

- а) постоянные, которые не зависят от загрузки мощностей (например, арендная плата, амортизация линейным способом, повременная оплата труда);
- б) пропорциональные, которые изменяются пропорционально изменению загрузки мощностей (например, сырье, исходные материалы, эл. энергия на технологические цели);
- в) смешанные (частично меняющиеся), которые состоят из постоянной и пропорциональной частей (например, вспомогательные материалы, премии).

Связь между изменением степени загрузки мощностей и изменением затрат следует определять как можно более точными методами. Поскольку для многих видов затрат это сделать сложно, зависимость между загрузкой мощностей и накладными расходами в месте возникновения затрат устанавливают путем анализа факторов и значений прошлых периодов, а затем подкрепляют при помощи корреляционного анализа.

При планировании накладных расходов по местам их возникновения используют 2 метода:

- многоступенчатое синтетическое планирование;

– одноступенчатое синтетическое планирование (планирование при помощи коэффициента вариации).

При многоступенчатом синтетическом планировании накладных расходов сначала рассчитывают различные уровни загрузки мощностей с интервалом в 10%, а затем определяют плановые накладные расходы. Пример такого планирования приведен в табл. 1.

Таблица 1

Пример многоступенчатого синтетического планирования накладных расходов в зависимости от различных уровней загрузки мощностей

План накладных расходов центра затрат № 2.1, усл. ден. ед. (производство, 1 передел)

Виды расходов	Загрузка мощностей, маш./ч и %				н. расходы
	1 400 (70%)	1 600 (80%)	1 800 (90%)	2 000 (100%)	1 700 (85%)
1	2	3	4	5	6
Расходы пропорциональные:	8 496	8 832	9 408	9 888	9 120
- заработная плата;	4 320	4 320	4 560	4 800	4 440
- надбавка за сверхурочные;	-	-	-	-	-
- инструменты и приборы;	1 800	1 800	1 860	1 920	1 830
- содержание оборудования;	432	480	528	576	504
- вспомогательные материалы;	624	672	720	792	696
- топливо и энергия	1 320	1 560	1 740	1 800	1 650
Расходы постоянные:	8 990,4	8 990,4	8 990,4	8 990,4	8 990,4
- оклады;	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400
- отчисления в фонды;	854,4	854,4	854,4	854,4	854,4
- сметные расходы на содержание помещений;	3 336	3 336	3 336	3 336	3 336
- амортизация;	2 040	2 040	2 040	2 040	2 040
- прочие расходы	360	360	360	360	360
Итого накладных расходов	17 486,4	17 822,4	18 398,4	18 878,4	18 110,4
Ставка распределения н. расходов					

Достоинство этого метода в том, что кривую плановых издержек относительно точно можно приспособить к фактическому изменению функций затрат. Это позволяет учитывать скачкообразные изменения постоянных затрат или изменения функций затрат. Однако этот метод очень трудоемок, поскольку по всем издержкам для каждого места их возникновения при каждом существенном изменении уровня загрузки мощностей следует измерять затраты.

При одноступенчатом синтетическом планировании накладных расходов планируют накладные расходы для 100% загрузки мощности центра возникновения затрат. Затем выводят предельно допустимые расходы

для других возможных уровней загрузки мощностей. Для расчетов используют коэффициент вариации ($K_{\text{вар}}$), который определяется как отношение пропорциональной части накладных расходов к постоянной. Коэффициент вариации равный 100% означает, что в состав накладных расходов входят лишь пропорциональные расходы, коэффициент вариации 80% означает, что 80% – это пропорциональные расходы, а 20% – это постоянные расходы. Если коэффициент вариации составляет 0%, то расходы строго постоянны. Коэффициент вариации измеряют также по 10-балльной шкале.

Использование коэффициента вариации $K_{\text{вар}}$ [2] при планировании накладных расходов требует меньше времени, чем другие варианты планирования, поскольку расчет их производится только для базисной загрузки мощностей. Пример расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов приведен в табл. 2.

Таблица 2

Пример расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов

План накладных расходов центра затрат №2.1 (усл. ден. ед.) (производство, 1 передел)

Виды расходов	Плановые издержки для базисной загрузки 2 000 маш./ч	$K_{\text{вар}}$	Пересчет расходов, постоянные пропорции		Гибкий план для 1 700 маш./ч
Расходы пропорциональные:	9 888				9 376,4
- заработная плата;	4 800	0,53	2 256	2 544	4 418,4
- надбавка за сверхурочные;	-	-	-	-	-
- инструменты и приборы;	1 920	0,21	1 516,8	403,2	1 860
- содержание оборудования;	576	0,06	541,4	34,6	571
- вспомогательные материалы;	792	0,09	720,7	71,3	781
- топливо и энергия	1 800	0,20	1 440	360	1 746
Расходы постоянные:	8 990,4				8 990,4
- оклады;	2 400	0	2 400	0	2 400
- отчисления в фонды;	854,4	0	854,4	0	854,4
- сметные расходы на содержание помещений;	3 336	0	3 336	0	3 336
- амортизация;	2 040	0	2 040	0	2 040
- прочие расходы	360	0	360	0	360
Итого накладных расходов	18 878,4				18 366,8
Ставка распределения накладных расходов					

Так, коэффициент вариации для сдельной заработной платы:

$$K_{\text{вар}} = 4\,800 \div 8\,990,4 = 0,53.$$

Исходя из $K_{\text{вар}} = 0,53$ проведем перерасчет постоянной и пропорциональной частей накладных расходов:

$4\ 800 \times 0,53 = 2\ 544$ – пропорциональная (переменная) часть заработной платы (постоянные бонусы);

$4\ 800 - 2\ 544 = 2\ 256$ – постоянная часть заработной платы.

Для гибкого плана в 1 700 маш./ч расчет расходной статьи по сдельной заработной плате:

$2\ 162,4(2\ 544 \div 2\ 000 \text{ маш./ч} \times 1\ 700 \text{ маш./ч}) + 2\ 256 = 4\ 418,4$ усл. денежных единиц.

Таким образом, вариант расчета методом одноступенчатого синтетического планирования накладных расходов позволяет рассчитывать их величину для разных уровней деловой активности или загрузки мощностей, хотя имеет ряд ограничений:

- накладные расходы для плановой базисной величины загрузки должны рассчитываться предельно точно, так как все остальные расчеты опираются на исходный расчет;

- вариант может применяться для определенного диапазона деловой активности;

- наиболее оптимальным является для расчета производственных накладных расходов счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Контроль производственных накладных расходов проводят после окончания планового периода.

Контроль проводится по величине отклонений по двум направлениям:

- отклонение вследствие изменения сумм расходов;

- отклонение вследствие изменения нагрузки.

В зависимости от того, исходят ли при сравнении плановых фактических затрат из учета полных плановых или предельных плановых издержек, отклонения в загрузке выявляют по-разному, а в расходовании – одинаково для двух методов учета затрат.

Отклонения в расходовании при гибком учете полных плановых затрат и учете предельных плановых затрат устанавливают по формуле [3]:

Затраты фактические – затраты плановые (при фактической загрузке) = отклонение.

Анализ этого отклонения позволяет выявить ту часть накладных расходов, которая вызвана неэффективностью производственного процесса, и создать основу для устранения. Пример контроля накладных расходов в рамках гибкого расчета на базе полных плановых затрат приведен в табл. 3.

Подобный анализ проводят по каждому виду затрат отдельно по местам их возникновения. Если отклонения определять в целом по смете затрат, то возникает опасность того, что позитивные и негативные отклонения по отдельным видам затрат в целом будут уравниваться и затушевывать истинные причины неэффективности [4].

С другой стороны, большое отклонение в расходовании не всегда означает постоянно низкую эффективность использования ресурсов, включаемых в смету накладных расходов, поскольку отклонения могут частично вызываться неопределенностью информации на момент составления плана.

Таблица 3

Пример контроля накладных расходов в рамках гибкого расчета на базе полных плановых затрат

Контроль накладных расходов по центру затрат №2.1, усл. ден. ед. (производство, 1 передел)

Максимальная мощность: 2 000 маш./ч

Плановая мощность: 1 700 маш./ч

Фактическая мощность: 1 700 маш./ч

Виды расходов	Затраты плановые	Затраты фактич.	Отклонения	
			ден. ед.	%
Расходы пропорциональные:	7 835	7 934	+ 99	
- заработная плата;	3 682	3 612	-70	
- надбавка за сверхурочные;	-	200	+200	-2
- инструменты и приборы;	1 550	1 495	-55	-
- содержание оборудования;	476	450	-26	-3,5
- вспомогательные материалы;	652	687	+35	-5,4
- топливо и энергия	1 475	1 490	+15	+5,3
Расходы постоянные:	7 492	7 512	+20	+1,0
- оклады;	2 000	2 000	0	
- отчисления в фонды;	712	712	0	
- сметные расходы на содержание помещений;	2 780	2 800	+20	
- амортизация;	1 700	1 700	0	+0,7
- прочие расходы	300	300	0	
Итого:	15 327	15 446	+119	7,8%
Накопленное отклонение в расходовании (с начала года)			+924	

Отклонения по загрузке в отличие от отклонений по использованию являются лишь условными расчетными величинами, а не действительны перерасходом ресурсов или их экономией. Такой расчет показывает, какая доля накладных расходов вследствие отклонения фактической загрузки от плановой в расчетах по носителям затрат (продуктам) была отнесе-

на в большей сумме или в недостаточной сумме (по сравнению с планом) на изделия в данном центре затрат.

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 773 с.
2. Астафурова И.С. Статистические методы прогнозирования, практически значимые для оценки основных показателей деятельности организации / И.С. Астафурова, О.Ю. Шукина; VII Междунар. конф. «Актуальные вопросы современной экономической науки»; Липецкое региональное отделение «Российский союз молодых учёных». – Липецк: Изд-во «Гравис», 2012. – С. 256 – 260.
3. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: пер. с нем. / Д. Хан; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 773 с.
4. Финансовый менеджмент: теория и практика. – 6-е изд. / под ред. Е.С. Стояновой. – М.: Перспектива, 2008. – 656 с.