

## **Совершенствование распределения косвенных затрат при позаказном методе**

В современной отечественной теории и практике обычно выделяют попередельный, позаказный и нормативный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Рассмотрим основные особенности данных методов.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости дает представление об информации о себестоимости индивидуального продукта, которая может базироваться как на фактических, так и плановых данных (нормативный подход к учету затрат). Кроме того, она может сочетать в себе оба подхода в зависимости от степени использования данных. Однако основная характеристика этого метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу, а не к отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц.

Учетные записи при позаказном методе показывают материальные, трудовые и косвенные затраты, а также распределение косвенных затрат, производимое на требуемом уровне детализации, но этот процесс всегда будет ограничиваться конкретным заказом.

Принципиальные преимущества метода позаказного калькулирования заключаются в том, что этот метод делает возможным сопоставление затрат между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы, а также какие операции в аналогичных заказах более дорогостоящие, а какие более эффективные. Позаказный метод обеспечивает базу для планирования затрат и продажных цен по будущим заказам. Метод предоставляет данные для контроля затрат по заказам путем расчета отклонений между плановыми и фактическими данными. Следовательно, такой метод при применении счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» дает возможность формировать в рамках системного бухгалтерского учета информацию о плановой и фактической себестоимости выпускаемой продукции.

К основным недостаткам использования данного метода учета следует отнести:

- отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат — на определенную дату выполнения заказа рассчитать сумму произведенных затрат и оценить их размер и значимость не представляется возможным;
- нечеткое распределение отдельных видов затрат между заказами — существуют такие затраты, которые трудно точно распределить между заказами в связи с отсутствием учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности;
- невозможность проведения инвентаризации незавершенного производства — сложность и громоздкость производства приводит к тому, что те заказы, которые не закрылись в отчетном периоде, переходят на следующий период без учета их фактической степени готовности.

В калькуляционном учете себестоимости расчет затрат производства на единицу готовой продукции рассматривается как основа для выявления причинно-обусловленной связи между объемами производства продукции и уровнем затрат. В этом случае учет распределения необходимо вести в итеративной (шаговой) последовательности с обязательным последующим определением степени поглощения косвенных затрат производства по различным уровням управления и по организации в целом. Чем больше уровней организации по вертикали, тем сложнее учет и расчеты; чем меньше уровней такого управления, тем проще учет и расчеты степени поглощения затрат производства, поскольку они максимально приближены к уровню их переменной части, т.е. прямым затратам производства.

Обстоятельства, приведенные в табл. 1, обуславливают актуальность проблемы распределения косвенных затрат в производственных организациях, применяющих позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Последовательно рассмотрим механизм устранения обозначенных проблем.

**Таблица 1. Проблемы учета и распределения косвенных затрат в производственных организациях, применяющих позаказный метод учета затрат**

Проблема	Характеристика	Путь устранения
Высокая доля распределяемых косвенных затрат в общей сумме затрат на производство продукции	В отдельных производственных организациях, где не ведется управленческий учет затрат и мало внимания уделяется их экономической природе и анализу, косвенные затраты достигают 50—60% общей суммы затрат. Поэтому от точности распределения косвенных затрат зависят показатели деятельности организации в разрезе рентабельности отдельных видов изделий по выпускаемым видам продукции	Выбор способов и наиболее точной базы для распределения косвенных затрат между объектами распределения
Тенденция роста косвенных затрат в общей сумме затрат на производство продукции	Одной из приоритетных задач развития управленческого учета является снижение косвенных затрат	Теоретическое обоснование и внедрение в практику системы управления косвенными затратами

### **Выбор наиболее точной базы для распределения косвенных затрат между объектами распределения**

Не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволила бы определить себестоимость единицы продукции со 100-процентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования. В силу этих причин самой точной будет калькуляция по прямым (переменным) затратам. В таком случае в нее включаются затраты, непосредственно связанные с изготовлением данного изделия. Критерием точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на то или иное изделие.

В современных условиях ведения бизнеса возникает проблема определения места и роли затрат, в том числе и косвенных, в системах

бухгалтерского и управленческого учета. Возможные варианты совместного сосуществования двух систем даны в табл. 2.

**Таблица 2. Варианты взаимосвязи бухгалтерского и управленческого учета косвенных затрат для мебельных фабрик**

Бухгалтерский учет	Управленческий учет
<p>Система учета затрат на базе сокращенной себестоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ общехозяйственные затраты не распределяются между заказами</li> </ul>	<p>Система управленческого учета затрат на базе полной себестоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ распределение косвенных затрат между заказами (во внесистемных аналитических таблицах и управленческих отчетах);</li> <li>▪ бюджетирование косвенных затрат (составление фиксированных смет);</li> <li>▪ анализ косвенных затрат;</li> <li>▪ учет косвенных затрат на единых для бухгалтерского и управленческого учета счетах</li> </ul>
<p>Система учета затрат на базе сокращенной себестоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ требуется наиболее точное распределение общепроизводственных затрат между заказами и незавершенным производством (НЗП);</li> <li>▪ общехозяйственные затраты не распределяются между заказами</li> </ul>	<p>Система управленческого учета на базе сокращенной себестоимости («директ-костинг»):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ группировка косвенных затрат по центрам ответственности;</li> <li>▪ отражение косвенных затрат в управленческих отчетах с использованием показателей маржинальной прибыли;</li> <li>▪ бюджетирование косвенных затрат с использованием группировки «переменные и постоянные затраты»;</li> <li>▪ анализ и прогнозирование косвенных затрат, принятие управленческих решений;</li> <li>▪ учет косвенных затрат на единых для бухгалтерского и управленческого учета счетах;</li> <li>▪ при необходимости внесистемное распределение общехозяйственных затрат между некоторыми видами изделий</li> </ul>
<p>Система учета затрат на базе сокращенной себестоимости:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ требуется наиболее точное распределение общепроизводственных затрат между заказами и НЗП;</li> <li>▪ общехозяйственные</li> </ul>	<p>Система управленческого учета по видам деятельности (метод <i>ABC — Activity-based budgeting</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ распределение косвенных затрат между заказами с использованием системы носителей затрат;</li> <li>▪ бюджетирование косвенных затрат по видам деятельности;</li> <li>▪ отражение косвенных затрат в управленческих отчетах;</li> </ul>

<p>затраты не распределяются между заказами</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ определение убыточных продуктов и использование информации о затратах и носителях затрат для принятия управленческих решений;</li> <li>▪ группировка косвенных затрат по видам деятельности, покупателям, зонам реализации, продуктам и т.п.</li> </ul>
---	--

Производственные организации, применяющие позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, постепенно начинают применять первый вариант. Одни и те же счета косвенных затрат используются в управленческом и бухгалтерском учете. В рамках управленческого учета для целей принятия решений и ценообразования все накладные затраты распределяются между заказами. Распределение косвенных затрат отражается внесистемно в аналитических таблицах. В бухгалтерском учете запасы оцениваются по сокращенной себестоимости, в управленческом учете посредством внутренних отчетов определяется полная себестоимость заказа.

Второй и третий варианты довольно редко встречаются на практике. При втором варианте в финансовой бухгалтерии запасы оцениваются по сокращенной себестоимости (по прямым затратам и производственным косвенным затратам). В управленческом учете применяется весь инструментарий системы учета «директ-костинг» и нормативного способа учета затрат.

Затраты делят на переменные и постоянные, появляется основанная на данных учета методика бюджетирования и анализа косвенных затрат, может использоваться нормативный учет косвенных затрат, затраты группируются в разрезе центров ответственности, появляются гибкие бюджеты косвенных затрат.

Третий вариант является новым для отечественной и зарубежной практики. Применяется он в случае необходимости определить точную величину себестоимости заказа. При этом варианте применяется методика поглощения косвенных затрат с использованием системы носителей затрат. Доминирует группировка косвенных затрат по видам деятельности.

Любой из представленных вариантов может быть дополнен системами управления затратами — системой целевого управления затратами и системой стратегического управления затратами.

Для понимания системы распределения косвенных затрат выделим следующие ее составляющие:

- ставка распределения (поглощения) косвенных затрат;
- уровни и этапы распределения косвенных затрат;
- учетные регистры и формы внутренней отчетности, в которых находят свое отражение накладные затраты.

Выбор **ставки распределения косвенных затрат** зависит от используемых в организации систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Можно выделить следующие способы учета и распределения косвенных затрат при позаказном методе:

- с использованием заводских ставок косвенных затрат;
- использованием цеховых ставок косвенных затрат;
- по видам деятельности.

При *первом способе* накладные затраты собираются на одноименном счете в целом по организации и распределяются между заказами и НЗП. Данный вариант весьма распространен в отечественной учетной практике. Единая или общезаводская ставка распределения косвенных затрат используется в условиях, когда ставки распределения косвенных затрат устанавливаются для всей организации независимо от подразделения, в котором выполняются работы. Однако подобная методика не очень подходит для организаций, имеющих несколько подразделений, в которых затраты времени на выполнение работ различны. Способ распределения косвенных затрат с использованием заводских ставок не позволяет осуществлять контроль за движением затрат организации в разрезе цехов, поскольку отсутствует группировка затрат по местам формирования затрат.

При *втором способе* косвенные затраты собираются в разрезе производственных подразделений и распределяются между заказами. В отличие от первого способа косвенные затраты не собираются в целом по организации, а распределяются между заказами в рамках производственных подразделений. Косвенные затраты локализируются в разрезе цехов, и затем проводится процедура их распределения (поглощения) (рис. 1).

Третий способ включает в себя элементы метода учета по видам деятельности. Косвенные затраты при использовании данного метода собираются в разрезе видов деятельности (функций) и распределяются между конкретными заказами через систему носителей затрат (рис. 2). В качестве функций могут рассматриваться контроль качества, наладка и обслуживание машин, внутреннее перемещение грузов, ремонтные работы и т.п. На практике для распределения косвенных затрат при позаказном методе, интегрированном с методом учета по видам деятельности, предполагается составление специальных таблиц и расчетов. Отметим, что при наличии большого количества заказов использование данного метода без автоматизированных средств обработки данных не представляется возможным. Общепроизводственные накладные затраты собираются по видам деятельности (агрегированным функциям) в целом по организации. Затем определяют носители затрат для каждого продукта и распределяют косвенные затраты между заказами.

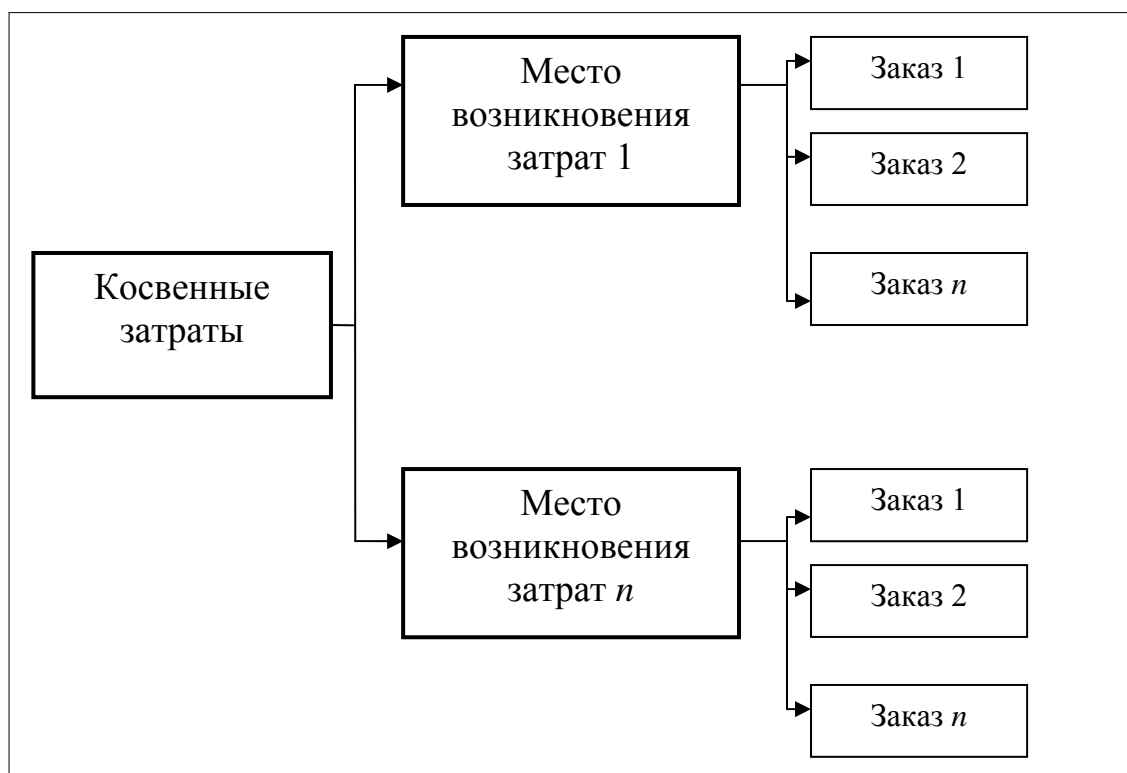


Рис. 1. Схема распределения косвенных затрат с использованием цеховых ставок по местам возникновения затрат

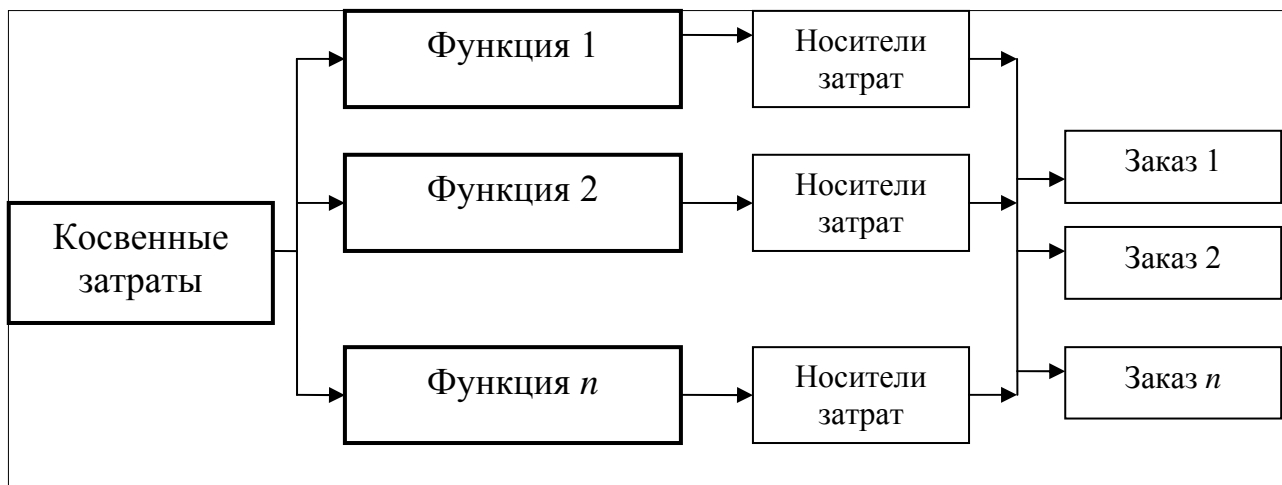


Рис. 2. Схема распределения косвенных затрат с использованием метода учета по видам деятельности

По нашему мнению, более достоверную информацию предоставляет второй способ распределения косвенных затрат — с использованием цеховых ставок. Способ ориентирован на формирование информации по подразделениям организации и обеспечивает более точное распределение затрат между заказами по сравнению с распределением по общезаводской ставке. Способ распределения косвенных затрат по видам деятельности (функциям) достаточно трудоемкий. При этом виды деятельности (функции) выделяются в управленческом учете на основании выполняемых подразделением организации видов работ. Например, в транспортном цехе могут быть выделены внутреннее перемещение грузов между цехами, разгрузка грузов, погрузка готовой продукции и т.п.

При использовании способа распределения косвенных затрат по видам деятельности (функциям) необходимо сопоставить ценность и точность полученных результатов с их информативностью и значимостью для целей управления деятельностью организации.

Определение уровней и этапов распределения косвенных затрат означает выбор общей схемы распределения затрат организации. Следует определить методы распределения затрат вспомогательных (обслуживающих) производств, методов отражения косвенных затрат в остатках НЗП, методов распределения косвенных затрат между заказами, методов отражения перераспределенных или

недораспределенных косвенных затрат (в случае использования элементов планирования или нормирования в системе учета затрат) и т.д.

На примере деятельности мебельной фабрики (производство кухонных гарнитуров) рассмотрим порядок распределения косвенных (общепроизводственных) затрат, используя второй способ. Выделим следующие типичные для мебельной фабрики подразделения, в которых накапливаются общепроизводственные затраты, и определим для них наиболее актуальную базу распределения (табл. 3).

**Таблица 3. Базы распределения общепроизводственных косвенных затрат по местам возникновения затрат**

Подразделения	База распределения по заказу
Транспортный цех	Суммарная величина ДСП и массива древесины, м <sup>2</sup>
Распиловочный цех	Суммарная величина ДСП и массива древесины, м <sup>2</sup>
Сушильный цех	Величина массива древесины, м <sup>2</sup>
Склад инструментов и оборудования	Стоимость инструментов и оборудования, руб.
Отдел технического контроля и качества	Прямые материальные затраты, руб.

Определение учетных регистров и форм внутренней отчетности, в которых находят свое отражение косвенные затраты, — важная составляющая системы распределения затрат на мебельной фабрике. Особое значение придается разработке форм аналитических таблиц распределения косвенных затрат и управленческих отчетов с отражениями результатов этого распределения.

Общепроизводственные затраты, понесенные за отчетный период на мебельной фабрике, приведены в табл. 4.

**Таблица 4. Состав общепроизводственных затрат мебельной фабрики по местам их возникновения**

<b>Место возникновения</b>	<b>Состав</b>	<b>Сумма, руб.</b>
Транспортный цех	Стоимость потребленного топлива (ГСМ)	1 919
	Заработная плата с начислениями	11 252
	Стоимость запасных частей и других материалов, расходуемых при текущем ремонте транспорта	787
	<i>Итого по цеху</i>	13 958
Распиловочный цех	Стоимость инструментов	525
	Заработная плата с начислениями	24 598
	Амортизация здания и оборудования	1 980
	<i>Итого по цеху</i>	27 103
Сушильный цех	Стоимость инструментов	255
	Заработная плата с начислениями	12 589
	Стоимость запасных частей и других материалов, расходуемых при текущем ремонте оборудования	2 898
	Амортизация здания и оборудования	1 352
	<i>Итого по цеху</i>	17 094
Склад инструментов и оборудования	Материалы	580
	Заработная плата с начислениями	9 890
	Амортизация здания и оборудования	1 050
	<i>Итого по складу</i>	11 520
Отдел технического контроля и качества	Заработная плата с начислениями	12 582
	<i>Итого по отделу</i>	12 582
<b><i>Итого общепроизводственных затрат</i></b>		<b>92 563</b>

В рассматриваемом примере затраты по коммунальным услугам учитываются организацией на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Если организация может организовать учет коммунальных услуг в разрезе мест их возникновения, т.е. по подразделениям, то состав распределяемых общепроизводственных расходов будет также включать и затраты по коммунальным услугам.

Сгруппируем общепроизводственные затраты по статьям (табл. 5). Возможны два варианта распределения затрат каждого подразделения, собранных по местам возникновения и сгруппированных по элементам и статьям:

- согласно выбранной базе распределения по заказам — предусматривает списание общей суммы распределенных затрат на заказ без детализации по статьям затрат;
- по статьям затрат согласно выбранной базе распределения по заказам — более трудоемкий и позволяет системно формировать информацию по заказам в разрезе статей распределенных косвенных затрат.

**Таблица 5. Группировка общепроизводственных затрат по статьям затрат, руб.**

Подразделения	Статья затрат					Итого по подразделению
	Инструменты и приспособления	Прочие материальные затраты	Заработная плата производственных рабочих	Заработная плата управленческого и обслуживающего персонала	Амортизация основных средств	
Транспортный цех	787	1 919	11 252	—	—	13 958
Распиловочный цех	525		24 598	—	1980	27 103
Сушильный цех	255	2 898	12 589	—	1 352	17 094
Склад инструментов и оборудования	—	580	—	9 890	1 050	11 520
Отдел технического контроля и качества	—	—	—	12 582	—	12 582
Итого общепроизводственных затрат	1 567	5 397	48 439	22 472	4 382	82 257

Пример распределения общепроизводственных затрат по первому варианту содержится в табл. 6.

**Таблица 6. Распределение общепроизводственных затрат, собранных по местам их возникновения, согласно актуальной базе распределения**

№ заказа	Массив древесины, м <sup>2</sup>	ДСП, м <sup>2</sup>	Суммарная величина ДСП и массива, м <sup>2</sup>	Прямые материальные затраты, руб.	Сумма распределенных общепроизводственных затрат, руб.					Итого производственная себестоимость заказа (не включая трудовые затраты), руб.
					транспортного цеха (пропорционально суммарной величине ДСП и массива древесины)	распиловочного цеха (пропорционально суммарной величине ДСП и массива древесины)	сушильного цеха (пропорционально величине массива древесины)	склада инструментов и оборудования (пропорционально стоимости инструментов и оборудования)	отдела технического контроля и качества (пропорционально прямым материальным затратам)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10)
73/010	8,37	20,73	29,10	8 750,92	549,77	1 067,52	707,15	443,46	489,32	12 008,14
70/057	0,16	0,00	0,16	5 244,21	3,02	5,87	13,52	206,70	293,24	5 766,56
53/073	6,79	18,05	24,84	6 489,23	469,29	911,25	573,66	401,92	362,85	9 208,20
64/030	8,40	16,14	24,54	8 257,88	463,62	900,24	709,68	418,47	461,75	11 211,64
51/040	8,03	21,64	29,67	5 244,21	560,54	1 088,43	678,42	206,70	293,24	8 071,54
51/038	5,29	11,55	16,84	3 225,99	318,15	617,77	446,93	199,81	180,39	4 989,04
50/099	4,84	16,70	21,54	5 239,66	406,95	790,19	408,91	265,52	292,98	7 404,21
58/010	4,30	15,53	19,83	1 289,33	374,64	727,46	363,29	50,82	72,09	2 877,63
И т.д.										
Итого	202,33	536,48	738,81	225 014,65	13 958,00	27 103,00	17 094,00	11 520,00	12 582,00	307 271,65

Как видно из расчетов, общепроизводственные затраты, собранные по местам возникновения (транспортный, распиловочный, сушильный цеха, склад инструментов и оборудования, отдел технического контроля и качества) распределены между всеми заказами, выпущенными за отчетный период, пропорционально выбранным базам распределения (суммарной величине ДСП и массива древесины, величине массива древесины, стоимости инструментов и оборудования, прямым материальным затратам).

Предложенная методика максимально приближена к решению задачи наиболее точного распределения косвенных затрат. Общепроизводственные затраты собираются по местам их возникновения и распределяются согласно выбранным базам, наиболее полно отражающим поглощение затрат производственным заказом.

### **Обоснование и внедрение в практику учета системы управления косвенными затратами**

В настоящее время во многих производственных организациях наблюдается неточное отнесение прямых затрат на себестоимость заказа, что обусловлено сложностями в организации эффективного производственного и учетного процессов, существующими недостатками в контрольной среде.

Во многих производственных организациях, применяющих позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, наблюдаются:

- слабая документационная дисциплина: несвоевременно оформляются документы, на основании которых списываются прямые затраты, в первичных документах неверно указываются шифры заказов;
- отсутствие учета материальных ценностей (сырья, материалов и полуфабрикатов), находящихся непосредственно в производственных цехах. Это приводит к тому, что растут скрытый брак, потери и недостачи НЗП. Недостачи, за которыми могут стоять хищения, списываются не на виновных лиц, а на себестоимость выпущенных заказов;
- утрачивание непосредственной связи прямых затрат с конкретным заказом. В условиях позаказного производства применяется большое число

стандартных деталей, групп деталей, заготовок и узлов, в результате чего прямые затраты не относятся конкретно на заказ и становятся косвенно распределяемыми.

Обозначенные недостатки в контрольной среде приводят к росту доли косвенных затрат в общей сумме затрат организации. Росту удельного веса косвенно распределяемых затрат во многих организациях пытаются противодействовать путем выделения из состава комплексных затрат тех из них, которые по своей экономической природе являются основными и, следовательно, легче других поддаются нормированию. Однако некоторые прямые затраты по-прежнему остаются накладными, так как распределяются пропорционально нормам производственного потребления, а это пусть и иная, но база косвенного распределения.

Существует и другой прием, когда затраты локализируются, и таким образом те затраты, которые были раньше накладными, становятся прямыми. Однако локализация не решает проблемы. Все затраты могут стать прямыми в зависимости от соответствующего места их возникновения, но не все будут прямыми по отношению к изготавливаемому заказу. Например, цеховые затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования являются прямыми для цеха, общезаводские затраты — прямыми для завода в целом, но они остаются косвенными затратами по отношению к заказу, производимому в цехе, если одновременно изготавливаются несколько заказов. Поэтому удельный вес косвенных затрат возрастает, и следует искать пути более точного и обоснованного их распределения между заказами, используя подходящую базу или несколько различных баз распределения для отдельных групп косвенных затрат.

Устранение данной проблемы видится в применении производственными организациями системы управления затратами. Для позаказного производства с учетом обозначенных ранее сложностей управления косвенными затратами следует применять систему стратегического управления косвенными затратами организации.

**Система стратегического управления косвенными затратами** ориентирована на учет факторов, которые влияют на величину косвенных затрат

в долгосрочной перспективе. При этом анализу подвергается вся цепочка затрат, прямо или косвенно связанная с основной деятельностью организации, независимо от места и времени их возникновения.

Величина косвенных затрат нормируется с учетом внутренних и внешних факторов, которые стратегически влияют на всю цепочку затрат. Поскольку косвенные затраты являются по своему составу комплексными, очень трудно определить факторы, которые оказывают на них влияние. Стратегический учет косвенных затрат помогает установить сложную схему влияния структурных и функциональных факторов на косвенные затраты (табл. 7). Однако существуют и иные факторы, которые также необходимо исследовать с позиции их влияния на косвенные затраты.

**Таблица 7. Факторы, оказывающие влияние на косвенные затраты мебельной фабрики**

Фактор	Влияние фактора
Опыт персонала организации	На величину косвенных затрат оказывает влияние опыт вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование и осуществляющих его ремонт, опыт руководителей и т.д.
Инвестиции	На величину будущих косвенных затрат влияет уровень инвестиций. Например, инвестирование средств в новое оборудование влияет на величину амортизационных отчислений, в маркетинговую деятельность — на величину расходов на продажу
Технология производства	На величину производственных косвенных затрат оказывает влияние изменение в технологии производства
Структура управления	На величину косвенных затрат влияют изменения в уровнях управления, количестве подразделений и составе персонала. Как правило, увеличиваются сумма затрат на оплату труда управленческого и иного персонала, а также иные общие затраты, подконтрольные персоналу
Управление качеством	Улучшение качества поставок материалов, производимой продукции в конечном счете уменьшает как прямые, так и косвенные затраты. Так, сокращаются производственные отходы и снижается производственных брак по причине использования некачественных материалов

Управление производственными мощностями	Недозагрузка производственных мощностей ведет к росту постоянных косвенных затрат
Работа с покупателями и заказчиками	Решения, принятые покупателями, могут привести к росту или снижению затрат на продажу, на содержание складов готовой продукции и т.д.
Управление персоналом	Мотивация и стимулирование персонала позволяют сокращать или экономить косвенные затраты

Основа в управлении косвенными затратами мебельной фабрики, по мнению автора, должна заключаться в их делении на контролируемые и неконтролируемые. *Контролируемые* — это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. *Неконтролируемые* же затраты не зависят от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных средств, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы. Подобное деление лежит в основе концепции центров ответственности, что позволяет сделать следующие выводы:

- в каждом из видов центра ответственности формируются затраты и их необходимо подразделять на контролируемые и неконтролируемые. При этом больше внимания уделяют косвенным, а не прямым затратам, поскольку их сложнее контролировать;
- в местах возникновения затрат аккумулируются, как правило, только косвенные затраты (бухгалтерия, финансовый отдел, административно-хозяйственный отдел, инженерно-технологический отдел и т.д.). Однако группировку «контролируемые — неконтролируемые затраты» следует применять также к затратам вспомогательных и основных цехов;
- в разрезе центров ответственности составляются внутренние управленческие отчеты, в которых большое значение имеют показатели, оказывающие влияние на величину косвенных затрат.

Учет показателей, оказывающих влияние на величину косвенных затрат, представляет собой новое направление функционирования управленческой бухгалтерии. Нефинансовые показатели позволяют более эффективно

контролировать косвенные затраты на всех уровнях управления организации (табл. 8).

**Таблица 8. Система показателей, оказывающих влияние на величину косвенных затрат**

Группа измерителей	Виды измерителей
Показатели качества	Показатели удовлетворения покупательских потребностей (качественные характеристики производимой продукции, значимые для потребителей). Количество рекламаций от заказчиков
Показатели потребления ресурсов	Интервал поставки материалов и полуфабрикатов от поставщиков. Показатели времени обслуживания и ремонта машин и оборудования. Потери времени, поломка машин и оборудования, брак
Показатели, позволяющие оперативно принимать управленческие решения	Показатели, характеризующие продукты конкурентов (качество используемых сырья и материалов; возможности комплектации заказа дополнительными деталями и др.). Показатели, характеризующие эффективность деятельности работников организации

К достоинствам организации системы управления с использованием центров ответственности, в рамках которых затраты делят на контролируемые и неконтролируемые, относятся:

- повышение ответственности за расход ресурсов организации;
- организация системы стимулирования и мотивации руководителей подразделений;
- упрощение системы принятия управленческих решений.

Для организации стратегического управления косвенными затратами мебельной фабрики необходимо провести следующие мероприятия:

- в каждом из видов центров ответственности разделить затраты на контролируемые и неконтролируемые;
- в разрезе центров ответственности составить внутренние управленческие отчеты, в которых проанализировать изменение контролируемых

затрат. Для оценки их изменения следует применять как финансовые, так и нефинансовые показатели, оказывающие влияние на величину косвенных затрат.

Внедрение стратегического учета косвенных затрат позволит производственным организациям на практике:

- определить природу возникновения косвенных затрат в зависимости от влияния различных факторов. Понимание процесса возникновения данных затрат поможет определить пути их сокращения;
- разработать бюджеты косвенных затрат, ориентируясь на факторы, которые оказывают на них влияние;
- установить более точные нормативные ставки распределения косвенных затрат между видами продукции, при расчете которых будет учтено большинство факторов, влияющих на эти затраты.

Таким образом, в зависимости от особенностей организации производства, структуры управления можно составлять схемы и модели использования методов учета затрат по видам деятельности, стратегического учета затрат или их элементов в сочетании с позаказным методом учета затрат.