

ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НАКЛАДНЫМИ РАСХОДАМИ**Аршба Л.Н., Пчелка Е.Н.***Сибирский государственный университет путей сообщения, Новосибирск, e-mail: arshba@ngs.ru*

В статье рассматриваются различные способы классификации затрат в зависимости от управленческих задач. Раскрывается состав и содержание накладных расходов. Изучаются особенности управления накладными расходами в транспортной корпорации в рамках АВС – метода учета затрат и АБВ – метода бюджетирования расходов. Как известно, метод учета затрат накладных расходов «activity-based costing» (АВС – метод), разработанный американскими учеными Р.Купером и Р.Капланом, был принят для использования в ОАО «РЖД» после получения широкого распространения в зарубежной практике. В соответствии с АВС-методом накладные расходы делятся на две группы: расходы, которые могут быть отнесены к отдельным видам продукции, расходы, которые невозможно отнести к отдельным видам продукции. Кроме правильного учета и контроля накладных расходов отмечается важность их корректного планирования. Основной целью бюджетов накладных расходов принимается выявление достаточного уровня ресурсов, нужного для ведения и управления организацией. Для этого в ОАО «РЖД» используется функционально-стоимостное бюджетирование накладных расходов – АБВ (Activity-Based Budgeting). Метод АБВ продолжает направление учета затрат по видам деятельности, используемый методом АВС: затраты потребляются функциями (видами деятельности), а функции потребляются продуктами. В статье приводятся результаты проведенного анализа расходов по обычным видам деятельности региональной Дирекции инфраструктуры ОАО «РЖД» за несколько лет, на основании результатов которого выявляются дополнительные возможности оптимизации управления финансовыми потоками при использовании метода бюджетирования – АБВ.

Ключевые слова: затраты, оптимизация, учет, накладные расходы, косвенные расходы, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, административные расходы

PROBLEMS OF CONTROL OVERHEAD COSTS**Arshba L.N., Pchelka E.N.***Siberian Transport University, Novosibirsk, e-mail: arshba@ngs.ru*

The article discusses various ways to classify costs depending on management tasks. The composition and content of overhead costs are disclosed. We study the features of overhead management in the transport Corporation in the framework of the ABC method of cost accounting and the ABV method of budgeting expenses. As you know, the «activity-based costing» method of overhead cost accounting (ABC method), developed by American scientists R. Cooper and R. Kaplan, was adopted for use in Russian Railways after being widely used in foreign practice. In accordance with the ABC method, overhead costs are divided into two groups: expenses that can be attributed to individual types of products, and expenses that cannot be attributed to individual types of products. In addition to the correct accounting and control of overhead costs, it is important to plan them correctly. The main purpose of overhead budgets is to identify sufficient resources to maintain and manage the organization. For this purpose, JSC «Russian Railways» uses functional and cost budgeting of overhead expenses-ABV (Activity-Based Budgeting). The ABV method continues the direction of accounting for costs by type of activity used by the ABC method: costs are consumed by functions (activities), and functions are consumed by products. The article presents the results of the analysis of expenses for ordinary activities of the regional Directorate of infrastructure of JSC «Russian Railways» for several years, based on the results of which additional opportunities for optimizing the management of financial flows are identified when using the budgeting method – ABV.

Keywords: costs, optimization, accounting, overhead costs, indirect costs, general production costs, general economic costs, administrative costs

Для современных бизнес-структур крупных корпораций при сложившихся темпах развития рыночной экономики совершенствование управления затратами становится не менее актуальным, чем управление процессами и людьми. Именно оптимизация издержек является первостепенной задачей при выборе стратегии компании для достижения цели повышения рентабельности в условиях мощной ценовой конкуренции на рынке.

Цель исследования

Целями данной работы являются изучение состава затрат и способы их классификации в зависимости от управленческих

задач, рассмотрение подхода к анализу накладных расходов в рамках АВС – метода, его применение в транспортной корпорации на примере региональной Дирекции инфраструктуры ОАО «РЖД».

Материалы и методы исследования

В процессе данной работы применены методы системного анализа, финансово-экономического анализа, сравнительного анализа, синтеза, сравнения и обобщения, графический метод исследования.

В зависимости от поставленных задач для управленческого учета затраты подразделяют на разные категории, примеры классификаций затрат приведены на рис. 1.

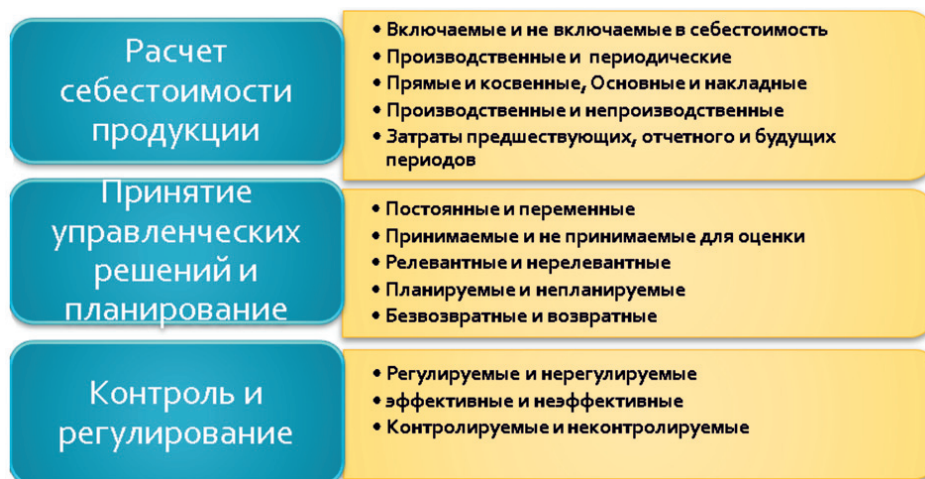


Рис. 1. Примеры классификации затрат в зависимости от управленческих задач



Рис. 2. Классификация затрат в зависимости от участия в процессе производства

По способу включения в себестоимость затраты делят в зависимости от того, относятся ли они напрямую на определенный вид продукции:

- прямые переменные;
- общепроизводственные (косвенные) необходимы для обеспечения процесса производства;
- общехозяйственные/административные связаны с организацией управления фирмой;
- расходы на продажу связаны с продвижением товаров или услуг на рынке.

Таким образом, по связи затрат с технологическим процессом затраты бывают основные и накладные (рис. 2).

Основные – затраты всех видов ресурсов (сырье, материалы, полуфабрикаты,

амортизация основных производственных фондов, заработная плата основных производственных рабочих), которые связаны с выпуском продукции. Это важнейшая статья затрат [1].

Накладные расходы для расчета полной себестоимости продукта распределяются между всеми продуктами по определенным правилам.

За последние годы удельный вес накладных расходов в структуре себестоимости продукции во всем многообразии видов экономической деятельности стабильно увеличивается. Руководители крупных компаний и организаций уверены, что в настоящее время именно накладные расходы должны быть главным объектом в управлении затратами.



Рис. 3. Система управления корпоративными финансами ОАО «РЖД»

База распределения затрат – это основа для разнесения накладных расходов (косвенных, периодических – в зависимости от используемой классификации затрат). Максимально точные данные об уровне себестоимости и прибыльности просто необходимы: при неправильной оценке компания может отказаться от прибыльных продуктов в пользу убыточных. Для определения себестоимости различных видов продукции накладные затраты подвергают распределению по определенным правилам [2].

Для распределения накладных расходов используют различные базы, например, время или заработная плата производственных рабочих, сумма прямых затрат, объем продукции. Можно использовать единую базу распределения косвенных затрат для всех видов затрат, а можно выбрать наиболее экономически целесообразную базу распределения для каждого вида продукции. Следует отметить, что для расчета себестоимости можно использовать различные методы, например метод учета полной себестоимости (absorpting costing) или метод учета прямых затрат (direct costing) [3, 4].

В процессе реформирования ОАО «РЖД» совершенствуется система управления корпоративными финансами (рис. 3). Для учета затрат по видам деятельности используется система – ABC (Activity Based

Costing): затраты потребляются функциями (видами деятельности), а функции потребляются продуктами. Учет и контроль денежных потоков ведется в Единой корпоративной автоматизированной системе управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР), возможности которой позволяют вести детальный учет.

Соответственно учету используется функционально-стоимостное бюджетирование – ABB (Activity-Based Budgeting), которое предусматривает: определение главных функций, и показателей активности (элементов расходов) для каждой из них, исчисление стоимости единицы каждого носителя расходов, а затем определение плановых уровней активности и соответствующих плановых затрат [5].

Результаты исследования и их обсуждение

Проведенный анализ расходов региональной Дирекции инфраструктуры Компании по обычным видам деятельности за 2016-2018 гг. показал, что накладные расходы занимают существенную долю (более 20%) в общей массе расходов по всем видам деятельности (рис. 4).

Анализ расходов по содержанию аппарата управления бизнес-единицы по годам показал переменную динамику (таблица). Наиболее крупными затратами, помимо

оплаты труда административно-управленческих работников, являются командировочные расходы, расходы, предусмотренные коллективным договором и прочие затраты по содержанию аппарата управления. Значительно снизились расходы по содержанию персонала (общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления), расходы по охране труда и производственной санитарии и расходы на подготовку кадров и выплаты, связанные с ней. Вместе с тем, возросли расходы на эксплуатацию автомобилей и прочие общехозяйственные расходы. Снижение сумм расходов на оценочные обязательства по оплате отпусков работников (расходы на содержание аппарата управления) связано с изменением порядка их учета и формированием резервов на эти цели.

Как видим, для эффективного управления накладными расходами важен именно постатейный анализ причин изменений затрат и процент распределения по видам деятельности. При текущем же планировании накладные расходы по видам деятельности учитываются по уровню предыдущего года без учета изменения пропорции распределения и их общей величины. Не учитывается также неравномерное распределение накладных расходов по периодам между видами деятельности.

Важно не только правильно распределить накладные расходы, но и работать над

их сокращением, соизмеряя ту ценность, которую они добавляют к цене продукта. Планирование накладных расходов должно быть гибким, а база для их распределения – унифицированной и прозрачной.

Сложившейся порядок планирования и анализа расходов в ОАО «РЖД» в настоящее время производится с учетом распределения накладных расходов отдельно по видам деятельности. Вместе с тем, итоговая сумма накладных расходов по статьям учета отдельно не планируется и сложно поддается анализу. Планирование бюджетных параметров по накладным статьям в разрезе видов деятельности осуществляется от базы предыдущего года без учета изменений условий вновь заключаемых договоров (например, изменений количества или площадей охраняемых объектов), а также без учета изменения структуры прямых расходов, на основании которых происходит распределение расходов, учитываемых на косвенных статьях. Это может привести к завышению или недооценке общей суммы расходов или изменения структуры, искажение реальной картины при планировании прибыли по видам услуг. Более того, выплаты по статьям косвенных расходов или суммы оказанных услуг по договорам общехозяйственного назначения «искусственно» делятся по разным финансовым позициям (по перевозочным и прочим видам деятельности).

Расходы	2016	2017	2018
Всего, в т.ч:	100,0	100,0	100,0
прямые	73,7	76,6	78,7
общепроизводственные	11,0	9,4	8,4
общехозяйственные	11,1	9,7	8,9
содержание АУР	4,2	4,2	4,0

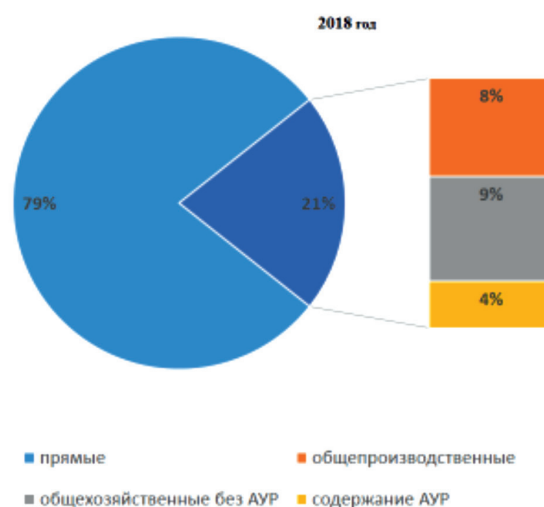


Рис. 4. Структура накладных расходов региональной Дирекции инфраструктуры, %

Динамики накладных расходов по содержанию аппарата управления бизнес-единицы, тыс. руб.

Статьи расходов		2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.
0758	Затраты по форменной и корпоративной одежде, выданной производственному персоналу (производственные расходы)	–	–	16	156	19
0761	Охрана труда и производственная санитария	3 602	2 088	1 717	1 186	–
0772	Арендные и лизинговые платежи (прочее)	49	1 213	62	55	57
0776	Эксплуатация автомобилей (общепроизводственные расходы)	–	–	1 009	1 111	–
0785	Содержание персонала (общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления)	24 138	15 291	20 184	29 016	–
0793	Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ) (без расходов по содержанию аппарата управления)	2 863	3 243	3 714	3 617	–
0798	Подготовка кадров и выплаты, связанные с ней	3 066	3 308	2 490	2 816	3 237
0801	Предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта (общехозяйственные расходы)	1 313	791	1 357	530	1 415
0811	Расходы, предусмотренные коллективным договором	27 446	21 851	22 520	23 703	18 627
0821	Прочие общехозяйственные затраты	1 733	1 366	2 146	3 561	3 993
0823	Затраты по организации и ведению гражданской обороны	–	–	–	–	133
0830	Затраты по оплате труда работников аппарата управления	495 000	579 306	563 200	554 367	578 462
0831	Командировки и подъемные персонала аппарата управления	18 885	22 724	25 651	23 599	23 488
0833	Прочие затраты по содержанию аппарата управления	22 241	25 419	26 250	36 615	21 046
0834	Оценочное обязательство по оплате отпусков работников (расходы на содержание аппарата управления)	29 910	1 472	- 578	- 623	2 055
0835	Эксплуатация автомобилей	–	–	–	–	1 337
0836	Охрана труда (АУР)	–	–	–	–	1 543
0838	Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ) (по аппарату управления)	–	–	–	–	3 613
Итого		630 246	678 073	669 739	679 708	659 158

Заключение

Таким образом, распределение накладных расходов для целей ценообразования и расчета себестоимости по видам услуг является очень важным этапом их учета. А вот для планирования общей суммы расходов, контроля исполнения договоров и оплаты по ним такое разделение общей суммы расходов приводит к нежелательным результатам.

Учитывая сложную структуру подразделений, продуктов, клиентов для ОАО «РЖД» целесообразно рассмотреть выделение накладных расходов в отдельный вид бюджета с соответствующим источником финансирования в платежном балансе, учи-

тывая их в бюджетах по видам деятельности одной суммой справочно. Это позволит более эффективно контролировать уровень накладных расходов и повышать рентабельность компании.

Список литературы

1. Соловьева Л.Г. Управленческий учет. Перегрузка. Москва: АртеИнформе, 2014. 58 с.
2. Ильина А.В., Ильшева Н.Н. Управленческий учет. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016. 180 с.
3. Сигидов Ю.И. Управленческий учет. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 240 с.
4. Соколов Ю.А. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. 448 с.
5. Давыдова В.В. Зарубежный опыт учета и анализа: учебное пособие. Саранск: Изд-во Мордовского ун-та, 2011. 117 с.