Бахарев Г.А., кандидат технических наук, профессор

К вопросу согласования суммы покрытия накладных расходов в цене вооружения, военной и специальной техники

В статье анализируется сложившийся порядок формирования накладных расходов, связанных с созданием вооружения, военной и специальной техники. Дается характеристика различных способов формирования накладных расходов, практическое применение которых иллюстрируются на конкретных примерах.

Переход на рыночные отношения при сохранившемся затратном механизме ценообразования на продукцию военного назначения резко снизил качество согласования суммы покрытия накладных расходов в цене вооружения, военной и специальной техники (ВВСТ). Это можно объяснить тем, что сложившаяся на предприятиях практика их формирования опиралась на возможности директивной экономики в управлении затратами, которая не позволяла допускать серьезных ошибок в принятии управленческих решений. Демонтаж директивного механизма управления народным хозяйством и переход на рыночную экономику перекладывает данный вопрос на поставщика и заказчика, и теперь только сочетание интересов поставщика и заказчика позволит обеспечить достоверность определения себестоимости продукции, справедливость назначаемой цены и, в конечном счете, величину прибыли.

Актуальность рассматриваемого в статье вопроса можно объяснить:

– высоким удельным весом накладных расходов в себестоимости ВВСТ,

– возможностью допущения произвола со стороны предприятия в их распределении (отнесении к данному контракту);

– зависимостью объемов накладных расходов от конъюнктуры рынка;

– низким уровнем качества управления затратами на предприятии.

В условиях рыночной экономики деление расходов по обслуживанию производства и управления на общехозяйственные и общезаводские расходы не устраивают ни поставщика, ни заказчика. Прежде всего, на момент формирования контракта возникают трудности в подсчете как самой сметы (поскольку она в определенной мере зависит от объемов производства), так и в определении базы распределения (поскольку на момент заключения контракта не всегда можно определить предполагаемый объем заказов на предприятии).

Кроме того, отсутствует директивная система управления механизмом повышения эффективности использования предприятием своих ресурсов. Рыночные механизмы в оборонном производстве действуют через контрактно-конкурентную систему и требуют более детального анализа расходов на обслуживание производства и управление им как со стороны поставщика, так и со стороны заказчика. В них, прежде всего, необходимо выделить сугубо переменные затраты, прямо зависимые от предполагаемых объемов производства. Затем необходимо выделить обязательные отчисления в федеральный и местный бюджеты и затраты, не связанные с объемом производства, но необходимые для обеспечения производственного процесса. И, наконец, отдельно должны быть выделены затраты инженерного труда, которые в большей мере связаны с подготовкой производства и его обслуживанием, чем с самим производством и финансирование которых может происходить в особом порядке.

Каждый из указанных видов затрат требует своего подхода к его оценке и контролю. Так, переменные затраты зависят от прогрессивности используемых технологий. К ним следует отнести: затраты на инструменты; затраты по обслуживанию станочного парка; затраты на топливо и энергию, используемые на технологические цели; затраты на различные вспомо-

гательные материалы. Для управления данными ресурсами требуется их выделение в учете и плане, а также оперативный контроль за их движением.

Затраты, не связанные прямо с объемом производства, включают в себя аренду, страхование, амортизационные отчисления, заработную плату управленческого аппарата. Здесь речь уже должна идти об интенсивности использования этих ресурсов, загрузке основных фондов и т.д., что требует отдельного оперативного контроля и учета этих ресурсов, а также возможности своевременного влияния на них со стороны как исполнителя, так и заказчика.

Наконец, затраты инженерного труда являются обязательным элементом любого современного производства. Эффективность этого труда – наиболее сложная часть анализа накладных расходов. Перед предприятием возникает вопрос повышения качества управления такими затратами.

В условиях рыночной системы хозяйствования управление затратами на предприятии связано с бюджетированием, поскольку в основу ведения хозяйства закладывается бизнес-план и речь идет о финансовом управлении предприятием. Бюджет становится составной частью бизнес-плана, обеспечивающей контроль, оценку и координацию деятельности различных подразделений предприятия (организации) и предприятия в целом.

В последнее время на оборонных предприятиях система бюджетирования начинает получать все большее применение. Наиболее оправдано бюджетирование затрат подразделений функционального управления как в целом на предприятии, так и в его производственных цехах. Система бюджетирования предполагает, что все бюджеты предприятия сгруппированы и объединены в общий, или так называемый генеральный бюджет. Генеральный бюджет состоит из операционных бюджетов и финансовых бюджетов. Операционные бюджеты предназначены для расчета затрат на основной вид деятельности предприятия. Финансовые бюджеты показывают финансовое положение предприятия.

Среди операционных бюджетов наиболее сложным в управлении являются накладные бюджеты. Приходится иметь дело как с фиксированными, так и с гибкими бюджетами. Гибкий бюджет накладных расходов – это бюджет, который составляется не для конкретного объема производства, а для определенного его диапазона. При разработке гибкого бюджета предусматривается несколько вариантов объема реализации продукции. Для каждого возможного объема реализации определяется соответствующая сумма накладных расходов. Заказчик, как правило, имеет дело с фиксированным, или статическим бюджетом накладных расходов. Это бюджет, рассчитанный на конкретный объем производительности предприятия.

По способу формирования бюджета накладных расходов сегодня можно выделить:

– бюджет накладных расходов от достигнутого;

– нулевой бюджет накладных расходов;

– бюджет накладных расходов АВВ.

Бюджет накладных расходов от достигнутого представляет собой результат расчета затрат путем корректировки данных предыдущего бюджета. Такая система бюджетирования ориентирована, прежде всего, на осуществление контроля за расходованием средств и распределением лимитов в организациях, где применяются традиционные подходы к управлению центрами ответственности. Однако принятие бюджетного уровня накладных расходов предыдущего периода за точку отсчета для оценки будущих затрат в конечном счете приводит к необоснованному росту фактических накладных расходов. Поэтому применять такую систему бюджетирования следует в подразделениях, в рамках которых на величину накладных расходов оказывает влияние ограниченное количество факторов.

Нулевой бюджет накладных расходов представляет расчет накладных расходов с нуля. Данная система бюджетирования имеет существенный недостаток – высокую трудоемкость и затратоемкость работ.

Вместе с тем, рекомендуется составлять нулевые бюджеты на долгосрочный период (2-5 лет) с разбивкой по годам и кварталам.

Бюджет накладных расходов АВВ основан на принципах метода учета затрат по видам производства, что особенно актуально для поиска консенсуса между поставщиком и заказчиком.

На предприятиях оборонно-промышленного комплекса чаще всего находит применение бюджет накладных расходов от достигнутого. Повысить качество такого бюджета позволяет использование принципов бюджета накладных расходов АВВ в рамках имеющихся возможностей бухгалтерского учета на конкретном предприятии.

Условно это можно показать на следующем примере.

1. Всего общехозяйственных расходов на период действия контракта – 74 млн. руб.,

в том числе:

на сданную в аренду площадь – 10 млн. руб.;

на спецмонтажные, шефмонтажные работы и доработки по объектам – 4 млн.руб.;

на собственное капитальное строительство – 1 млн.руб.;

на работы для непромышленных хозяйств – 0,5 млн.руб.;

на подготовку и освоение производства – 1,2 млн. руб.;

на прочие специальные работы, отражаемые в статье «Специальные расходы» – 0,8 млн. руб.;

2. Общехозяйственные расходы на продукцию основной деятельности предприятия – 56,5 млн.руб.:

74,0 – 10,0 – 4,0 – 1,0 – 0,5 – 1,2 – 0,8

В этом случае появляется возможность отнести часть общехозяйственных расходов на иные источники финансирования, устанавливаемые государственными контрактами. Например, расходы, связанные с технической подготовкой производства в оборонном секторе экономики, нередко погашаются за счет специальных источников.

В силу прогнозного характера деловой активности предприятия согласованный с заказчиком размер уровня (ставки) накладных расходов будет давать искаженное представление о себестоимости отдельных изделий, демонстрируя либо «недопоглощение», либо «перепоглощение» фактических накладных расходов. Допустимость таких отклонений должна стать основным предметом согласования уровня накладных расходов в цене образца ВВСТ. С предприятием согласовывается схема отражения в учете распределяемых (поглощаемых) накладных расходов, что открывает дорогу к дальнейшему сотрудничеству поставщика и заказчика в вопросе повышения качества отражения в цене накладных расходов.

Степень обоснованности и допустимости таких расчетов определяется конкретной рыночной ситуацией и заставит заказчика и поставщика действовать по-разному, начиная от согласования их уровня в твердой фиксированной цене изделия (когда оба убеждены в правильности своих прогнозов) до согласования уровня фактических затрат в цене возмещения (когда разногласия достигают недопустимых размеров).

Для достоверного исчисления себестоимости отдельных видов образцов ВВСТ должны применяться экономически обоснованные методы распределения расходов на продукцию основной деятельности предприятия. Экономически обоснованными следует считать такие методы, которые обеспечивают распределение расходов в соответствии с их экономическим содержанием. Это означает, что та или иная статья накладных расходов должна распределяться на основе того фактора (показателя), который в наибольшей степени влияет на величину этих расходов. В то же время это определяется возможностями, предоставляемыми отечественным учетом и квалификацией бухгалтерских работников на конкретных предприятиях.

На практике распределение расходов по обслуживанию производства и управлению на продукцию основной деятельности промышленного предприятия в оборонном секторе экономики ведется, как правило,

одним методом – пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. В директивной экономике с ним можно было согласиться, потому что этот способ:

– обеспечивал возможность сопоставлять плановые и отчетные калькуляции, поскольку он применим как в плане, так и в отчете;

– не вносил серьезных искажений в случае, если предприятие производило профильную для себя продукцию;

– достаточно прост для применения.

Однако экономически обоснованным его считать было нельзя. Например, искусственно завышалась себестоимость изделий с малым уровнем механизации труда; изделий, использующих недорогое оборудование в то время как в цехах применяется и дорогое оборудование, используемое для производства других изделий; осваиваемых изделий в первые 1-2 года производства и т.д.

Поднять качество распределения накладных расходов в случае использования предприятием рассмотренной базы их распределения позволяют следующие дополнительные методы распределения:

– метод исключения;

– метод поправочных коэффициентов.

Метод исключения, предполагает выделение из накладных расходов затрат подразделений, где возможно их прямое отнесение на себестоимость данной продукции.

Пример:

1. Смета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на продукцию основной деятельности – 4 800 тыс. руб., в том числе затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, применяемого только при производстве продукции оборонного назначения (уникальное, дорогостоящее) – 800 тыс. руб.

2. Основная заработная плата производственных рабочих – 6 000 тыс. руб., в том числе:

– производящих коммерческие товары – 1 800 тыс. руб.

– производящих продукцию оборонного назначения – 4 200 тыс. руб.

3. Доля расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, относимых на себестоимость коммерческих товаров ($Д^{К}_{СЭО}$) – 0,66:

$$Д^{к}_{сэо}=\frac{4\ 800-800}{4\ 200+1\ 800}.$$

4. Доля расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, относимых на себестоимость продукции оборонного назначения ($Д^{О}_{СЭО}$) – 0,86:

$$Д^{о}_{сэо}=\frac{4\ 200\cdot 0{,}66+800}{4\ 200}.$$

Такая дифференциация распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования более справедлива. Большая часть расходов по содержанию и эксплуатации оборудования связана с производством как коммерческих товаров, так и с производством продукции оборонного назначения и распределение этой части расходов на тот и другой вид продукции обеспечивается коэффициентом распределения 0,66. Но если для коммерческих товаров это окончательный уровень расходов, то для продукции оборонного назначения он выше за счет расходов, связанных с оборудованием, используемым только при производстве этой продукции, и составляет 0,86.

Если бы мы воспользовались средним уровнем расходов по содержанию и эксплуатации оборудования 0,8 (4 800:6 000), то была бы завышена себестоимость коммерческих товаров и занижена себестоимость продукции оборонного назначения, то есть распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования производилось бы экономически необоснованно.

Метод поправочных коэффициентов позволяет уменьшить ошибки при согласовании цен на вновь осваиваемую продукцию. В этот момент имеет место значительная разница между плановой трудоемкостью производства изделия на этапе освоения и проектной трудоемкостью условий освоенного серийного производства. Чтобы не допустить завышения себестоимости осваиваемой продукции на новое изделие применяют поправочные коэффициенты.

Пример:

1. Общепроизводственные (общехозяйственные) расходы – 6 800 тыс. руб.

2. Основная заработная плата производственных рабочих – 9 400 тыс. руб.,

в т.ч. по изделиям, впервые осваиваемым в предстоящем году:

– изделие № 1 – 800 тыс. руб.;

– изделие № 2 – 1 200 млн. руб.;

3. Коэффициент корректировки:

– изделие № 1 – 0,8;

– изделие № 2 – 0,6;

$$\frac{6\,800\cdot 100\%}{(9\,400-2\,000)+(800\cdot 0{,}8+1\,200\cdot 0{,}6)}=77{,}6\%\,.$$

4. Расчетный плановый процент общепроизводственных (общехозяйственных) расходов:

Коэффициенты корректировки определяются как отношение проектной трудоемкости осваиваемых изделий в условиях серийного выпуска к плановой трудоемкости этих изделий в период освоения и применяются как в плане, так и в отчете.

Средний уровень общепроизводственных (общехозяйственных) расходов – $6\,800:9\,400\cdot 100\%=72{,}3\%$ занижал бы себестоимость серийной освоенной продукции и завышал бы себестоимость осваиваемых изделий.

С переходом на рыночное ценообразование качество распределения накладных расходов, относимых на себестоимость единицы продукции, будет определяться способностью бухгалтерских служб предприятия освоить новое направление бухгалтерской практики – бухгалтерский управленческий учет. Для этого потребуется научиться выводить из накладных расходов затраты, которые скорее являются прямыми, а не косвенными (спецоснастка и спецоборудование, спецотделы по обслуживанию основного производства и т.д.) и относить отдельные накладные расходы на комплексные прямые калькуляционные статьи затрат и специальные источники финансирования. Это позволит менеджерам с минимальными затратами и с большей точностью принимать адекватные текущему моменту управленческие решения. При этом оставшиеся накладные расходы должны в соответствии с требованиями отчетности сводиться в две калькуляционные статьи:

– переменные издержки (общепроизводственные расходы), куда войдут прямые накладные расходы и прямые расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

– постоянные расходы (общехозяйственные расходы), в которые будут включаться: амортизация, прочие расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, управленческие расходы и прочие накладные расходы.

Помимо калькуляции затрат на производство и реализацию продукции подобные подходы к накладным расходам позволят иметь дополнительное основание для аргументации в пользу их возмещения со стороны заказчика.

Принципиально поменяется цель анализа. Не соответствие отчетных данных плановым, но эффективность использования ресурсов, отражаемых в калькуляционных статьях, будут представлять основной интерес заказчика и поставщика. С эффективностью использования ресурсов должен увязываться и размер прибыли, включаемой в цену изделия.