

МЕТОДЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ ИЗДЕРЖЕК ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Работа представлена кафедрой экономики предприятия и производственного менеджмента
СПбГУЭФ.*

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор А. В. Лансков

В статье рассматриваются различные методы распределения накладных издержек. Показано, что хотя показатели прибыли и рентабельности в целом по предприятию от выбранного носителя затрат не зависят, но показатели по отдельным изделиям испытывают существенное влияние метода распределения накладных издержек. В качестве наиболее точного метода предложено распределение накладных издержек пропорционально маржинальной прибыли.

The article is devoted to the methods of overheads distribution. It shows that though the indexes of benefit and profit don't depend on the chosen cost bearer in total, the method of overhead costs distribution has a great influence on the indexes of some individual items. The overhead costs distribution in proportion to marginal benefit is suggested as the most accurate method.

Отечественной теорией и практикой достаточно хорошо решаются вопросы анализа себестоимости всей выпущенной (реализованной) продукции, что позволяет выявлять и задействовать резервы ее снижения. Однако при всей важности и значимости такого анализа в условиях конкурентного рынка его недостаточно. Менеджеров предприятия интересует, во что обходится производство и реализация

каждого вида продукции, сопоставляя себестоимость которого с ценами, диктуемыми рынком, они делают вывод о целесообразности его производства. Естественно, что невысокая рентабельность или убыточность той или иной продукции могут привести к решению об исключении ее из производственной программы. При этом часто упускается из виду, что данная ситуация может сложиться в результате

некорректного распределения косвенных (накладных) расходов между отдельными видами продукции.

Между тем достаточно четко во всех производственных отраслях прослеживается тенденция к увеличению доли накладных расходов в себестоимости продукции (рисунок). Объясняется это заменой живого труда машинным, что приводит к увеличению доли работающих, в большей степени обеспечивающих технологический процесс, чем непосредственно участвующих в нем,

т. е. операторов, наладчиков, программистов. Кроме того, необходимость отслеживания изменений в потребностях рынка и соответствующей реакции на эти изменения требует вовлечения все большего числа работников в процесс маркетинга, исследований и конструкторско-технологических разработок. Очевидно, что все возрастающая доля накладных расходов диктует необходимость усиления внимания к обоснованности их распределения между отдельными объектами.



Рисунок. Изменения структуры затрат по мере внедрения современной техники управления

Наиболее распространенным в настоящее время является подход, при котором все накладные расходы распределяются по какому-либо одному носителю затрат (базе распределения) – времени работы или величине заработной платы основных производственных рабочих, времени работы оборудования, сумме материальных или прямых затрат и т. д.

В табл. 1 приведен обзор баз распределения по 112 западным промышленным предприятиям¹.

Очевидно, что, в принципе, очень трудно найти какой-либо универсальный показатель, который для всех накладных расходов являлся бы единственным носителем затрат, т. е. тем фактором или показателем,

Таблица 1
Приоритетность баз распределения

База распределения	Процент предприятий, использующих базу ²
Зарплата производственных рабочих	58,0
Прямые человеко-часы	35,7
Машино-часы	27,7
Стоимость основных материалов	18,8
Вес основных материалов	11,6

изменение которого в определяющей степени влияет на изменение величины накладных расходов. Выбор такого носителя затрат для всех накладных расходов приводит к значительному искажению величины себестоимости отдельных видов изделий. При этом величина накладных расхо-

дов, приходящаяся на те или иные изделия, а соответственно, и их себестоимость изменяются, в ряде случаев значительно, в зависимости от используемого носителя затрат. Наконец, то или иное изделие, рентабельное при использовании какого-либо носителя затрат, может оказаться убыточным при ином способе распределения накладных расходов.

Рассмотрим на примере, как изменяется себестоимость и рентабельность изделий в зависимости от выбранного носителя затрат.

Предприятие мебельной промышленности «Доступно и престижно» производит три вида изделий: диваны, шкафы и матрасы, характеристики которых даны в табл. 2.

Таблица 2
Экономические характеристики изделий

Показатели	Диван	Шкаф	Матрац
Заработная плата основных производственных рабочих, тыс. руб.	2712,9	2193,8	471,7
Количество часов работы оборудования, машино-часов	773,5	1084,0	41,4
Материальные затраты, тыс. руб.	19597,7	7934,9	2422,2
Маржинальная прибыль, тыс. руб.	18508,9	5967,4	2333,0
Продажная цена одного изделия, тыс. руб.	16,4	10,25	3,6
Количество изделий, шт.	2532	1626	1486

В качестве возможных носителей затрат рассматриваются:

- 1) заработная плата основных производственных рабочих;
- 2) величина материальных затрат;
- 3) количество часов работы оборудования;
- 4) объем реализации.

В табл. 3 представлены показатели рентабельности изделий, рассчитанные при использовании различных носителей затрат.

Из табл. 3 видно, что рентабельность того или иного изделия значительно варьируется в зависимости от того, что является носителем затрат (базой распределения) накладных расходов. Так, поскольку тру-

доемкость шкафа выше, чем дивана и матраса, то использование этого показателя в качестве носителя затрат приводит к тому, что большая часть накладных расходов предприятия относится на себестоимость шкафа, которое в результате этого становится убыточным. Применение в качестве носителя затрат количества часов работы оборудования еще более способствует тому, что шкаф характеризуется высокой степенью убыточности, а диваны и матрасы – высокой рентабельностью. Данное положение объясняется тем, что производство шкафа является гораздо более машиноёмким, в результате чего на себестоимость выпуска этого изделия относится накладных расходов более чем в 2 раза больше, чем на диван, и более чем в 23 раза, чем на матрас. Материалоемкость шкафа хоть и в 1,5 раза выше дивана, но в 3 раза ниже, чем матраса, что выводит шкаф из категории убыточных изделий. Производство данного вида изделий становится еще более прибыльным при распределении накладных расходов пропорционально вырубке.

Таблица 3
Рентабельность изделий при использовании различных носителей затрат

Носитель затрат	Рентабельность изделия, %		
	Диван	Шкаф	Матрац
Заработная плата основных производственных рабочих	34,75	-2,01	22,33
Количество часов работы оборудования	49,69	-20,67	23,87
Величина материальных затрат	25,32	12,64	25,36
Объем реализации	25,36	12,95	23,87
Маржинальная прибыль	23,24	17,85	22,63

В данном примере удельный вес накладных расходов сравнительно невысок и составляет 1/3 полной себестоимости.

По мере увеличения доли накладных расходов в себестоимости изменяется, в ряде случаев – значительно, уровень рентабельности или убыточности того или иного изделия. Данное обстоятельство вызвано тем, что на каждую единицу носите-

лей затрат, значения которых существенно различаются по изделиям, приходится во втором случае принципиально большая доля накладных расходов, что и приводит к большему разбросу этих затрат и, соответственно, показателей рентабельности (убыточности) между отдельными видами продукции.

Таким образом, если значения носителей затрат по объектам калькулирования существенно различаются, то использование любого из них в качестве универсального для распределения всей совокупности накладных расходов приводит по мере увеличения доли этих расходов к росту величины ошибки при калькулировании отдельных объектов.

Мы считаем, что наиболее точным методом является распределение накладных издержек пропорционально маржинальной прибыли.

Проиллюстрируем этот метод на примере предприятия «Доступно и престижно».

Из анализа табл. 3 следует, что показатели в целом по предприятию от метода распределения накладных издержек, естественно, не зависят, но конкретные показатели по отдельным изделиям испытывают существенное влияние метода распределения накладных издержек. Причем шкафы при распределении накладных издержек пропорционально маржинальной прибыли значительно более прибыльные, а диваны и матрацы наоборот, чем при распределении накладных издержек пропорционально другим базам. Дело в том, что ни выручка, ни заработная плата, ни затраты сырья и материалов, ни машино-часы непосредственного отношения к величине накладных издержек не имеют. Другое дело, маржинальная прибыль, ведь ее можно рассматривать не только как разницу между выручкой от реализации и переменными издержками, но и как сумму накладных (условно-постоянных издержек) и прибыли.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995.

² Ряд предприятий используют несколько баз, поэтому сумма процентов превышает 100.