

ОБ ОДНОМ ИЗ ПОДХОДОВ К РЕШЕНИЮ «ВЕЧНОЙ» ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

ABOUT THE ONE OF THE APPROACHES TO THE SOLUTION THE «ETERNAL» PROBLEMS OF THE INDIRECT COSTS' DISTRIBUTION



Юрий ЕГУПОВ,
кандидат экономических наук,
Одесский национальный
экономический университет

Yuriy YEGUPOV,
PhD Economics,
Odessa National Economic
University

Ирина ЕГУПОВА,
Одесский национальный
экономический университет

Iryna YEGUPOVA,
Odessa National Economic
University



В экономической теории и хозяйственной практике существует целый ряд задач, корректное решение которых в условиях многономенклатурного производства невозможно без предварительного распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции. Калькулирование полной себестоимости продукции, определение цены безубыточности, расчет критериальных показателей экономической оценки производственной программы предприятия и целый ряд других важнейших задач обуславливают необходимость поиска решения этой «вечной» проблемы.

На сегодняшний день теория управленческого и бухгалтерского учета располагает большим арсеналом способов распределения косвенных затрат, основанных на различных группировках текущих затрат, принципиально разных системах их учета и планирования, разнообразных методах отнесения отдельных групп косвенных затрат на себестоимость различных видов продукции.

Большие надежды на полное и окончательное решение «вечной» проблемы распределения косвенных затрат в разное время были связаны с появлением двух широко известных на сегодня методов:

□ метода ABC (Activity-Based Costing), разработанного в конце 80-х годов прошлого столетия американскими учеными **Р.Купером** и **Р.Капланом** и основанного на группировке косвенных расходов по видам деятельности (процессам, операциям) с последующим их распределением между отдельными видами продукции;

□ метода, разработанного известным отечественным экономистом **О.Орловым**, основанного на распределении постоянных косвенных затрат пропорционально маржинальной прибыли.

Указанные методы, позиционируемые в экономической литературе как нетрадиционные методы распределения косвенных затрат, явились альтернативой традиционным методам, не способным обеспечить корректное решение данной задачи. Однако, как показала практика, их использование не снимает с повестки дня проблему повышения обоснованности распределения косвенных затрат.

Достижение указанной цели, на наш взгляд, может обеспечить только такой подход к решению «вечной» проблемы, который объединит в себе все

рациональное, что было наработано в рамках как традиционных, так и нетрадиционных методов распределения косвенных затрат.

Целью данной статьи является обоснование авторского варианта алгоритма реализации такого подхода.

Традиционный подход к формированию производственной и полной себестоимости продукции еще с советских времен основывается на классификации текущих затрат предприятия по способу их отнесения на себестоимость отдельных видов продукции. По этому признаку выделяют две группы затрат – прямые и косвенные. Методической базой распределения косвенных затрат в рамках традиционного подхода на сегодняшний день являются Национальные стандарты бухгалтерского учета [1] и Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) [2]. Однако предложенные в указанных документах подходы к решению данной задачи не обеспечивают получения объективных оценок удельной величины косвенных затрат.

Поиск решения данной задачи привел к появлению нетрадиционного подхода к распределению косвенных затрат, основанного на развитии метода «директ-кост». Суть подхода заключается в том, что после определения переменных затрат на единицу продукции на основе указанного выше метода осуществляется распределение постоянных затрат между отдельными видами продукции. Однако для решения данной задачи были предложены все те же базы, что и для распределения косвенных расходов в рамках традиционного подхода [1; 2]. В результате задача поиска корректного решения этой «вечной» проблемы сохранила свою актуальность.

Принципиально новое решение данной задачи было предложено **О.Орловым**, который обосновал необходимость отказа от традиционных подходов к распределению постоянных (накладных) затрат, поскольку они не только бесполезны, но и вредны [3, с. 56], в пользу нетрадиционного метода, основанного на использовании коэффициента безубыточности (K_0). Последний рассчитывается путем отнесения общей суммы постоянных затрат к маржинальной прибыли от реализации продукции в течение планового периода [3, с. 57]. Удельная величина постоянных затрат в

Обоснована актуальность поиска путей решения «вечной» проблемы корректного распределения косвенных затрат в условиях многономенклатурного производства. Исследованы недостатки агрегированного подхода к решению данной задачи. Особое внимание уделено анализу метода распределения косвенных затрат, основанного на использовании коэффициента безубыточности. Обоснована необходимость применения дифференцированного подхода к распределению косвенных затрат, разработан алгоритм его реализации.

The search topicality of the solution way the «eternal» problem of the indirect costs' proper distribution in multi-product production conditions is grounded. The shortcomings of the aggregated approach to the solution of the given task are examined. The special attention is paid to the analyse of the method of costs' distribution, based on the use of the make-out factor. The necessity of application the differentiated approach to the indirect costs' distribution is grounded; its implementation algorithm is developed.

Таблица 1. Исходные данные для расчета полной себестоимости отдельных видов продукции в условиях многономенклатурного производства

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Проектные объемы производства, шт.	300	400	200	x
2. Оптовая цена изделия (без НДС), грн.	395	410	295	x
3. Переменные затраты на единицу продукции (включая расходы на сбыт), грн.	210	195	120	x
4. в т.ч. основная заработная плата производственных рабочих, грн.	65	30	50	x
5. Фонд основной заработной платы производственных рабочих, грн.	x	x	x	41500
6. Затраты на освоение производства новой продукции, погашаемые в плановом году, грн.	-	6000	-	6000
7. Затраты на проведение рекламной кампании отдельных видов продукции, грн.	1200	3200	1000	5400
8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), за исключением переменных затрат на двигательную энергию), грн.	x	x	x	75000
9. Общепроизводственные расходы (расходы на управление и обслуживание цехов), грн.	x	x	x	22000
10. Административные расходы, грн.	x	x	x	19500
11. Расходы на сбыт (за исключением переменных затрат, связанных с упаковкой, отгрузкой и т.п.), грн.	x	x	x	16200

Таблица 2. Расчет полной себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции (на основе распределения постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли)

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Удельная маржинальная прибыль, грн. (стр.2 табл. 1 – стр.3 табл. 1)	185	215	175	x
2. Маржинальная прибыль в расчете на ПП, грн. (стр.1 табл. 1 x стр.1 табл. 2)	55500	86000	35000	176500
3. Общая сумма постоянных расходов, грн. (табл. 1: 6000+75000+22000+19500+16200 = 138700)	x	x	x	138700
4. Коэффициент распределения постоянных затрат (138700 / 176500 = 0,786)	0,786	0,786	0,786	0,786
5. Удельная величина постоянных затрат, грн. 185x0,786=145,4; 215x0,786=169,0; 175x0,786=137,5	145,4	169,0	137,5	x
6. Полная себестоимость единицы продукции, грн. (стр. 3 табл. 1 + стр. 5 табл. 2)	355,4	364,0	257,5	x
7. Прибыль на единицу продукции, грн. (стр. 2 табл.1 – стр. 6 табл. 2)	39,6	46,1	37,5	x
8. Рентабельность продукции, % (стр. 7 табл. 2 / стр. 6 табл. 2) x 100)	11,15	12,65	14,55	x
2-й вариант расчета полной себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции (при условии, что сумма постоянных затрат возрастет на 45000 грн.)				
9. Общая сумма постоянных расходов, грн. (138700 + 45000 = 183700)	x	x	x	183700
10. Коэффициент распределения постоянных затрат (183700 / 176500 = 1,041)	1,041	1,041	1,041	1,041
11. Удельная величина постоянных затрат, грн. 185x1,041=192,6; 215x1,041=223,8; 175x1,041=182,1	192,6	223,8	182,1	x
12. Полная себестоимость единицы продукции, грн. (стр. 3 табл. 1 + стр. 11 табл. 2)	402,6	418,8	302,1	x
13. Прибыль на единицу продукции, грн. (стр. 2 табл.1 – стр. 12 табл. 2)	-7,6	-8,8	-7,1	x
14. Рентабельность продукции, % (стр. 13 табл. 2 / стр. 12 табл. 2) x 100)	-1,87	-2,09	-2,36	x

себестоимости единицы продукции i-го наименования (ПЗ_i) определяется по формуле:

$$ПЗ_i = МП_i \times K_6, \quad (1)$$

где МП_i – удельная величина маржинальной прибыли на единицу продукции i-го наименования.

Таким образом, сущность метода заключается в распределении общей суммы постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли.

Основные аргументы в пользу данного метода, по мнению **О. Орлова**, заключаются в том, что, во-первых, в маржинальной прибыли отражаются и конструктивно-технологические особенности, и качественные характеристики продукции, ее конкурентоспособность на рынке [3, с. 56]; во-вторых, только при распределении постоянных затрат пропорционально маржинальной прибыли соблюдается требование неизменности структуры производственной программы [3, с. 60].

А теперь попытаемся ответить на два основных вопроса:

1) каково функциональное назначение данного метода в контексте калькулирования производственной и полной себестоимости продукции?

2) в какой мере рассматриваемый метод решает проблему объективной оценки величины полных затрат, относимых к себестоимости отдельных видов продукции?

Отвечая на первый вопрос, мы должны выяснить, проблему корректного распределения каких затрат призван решать данный метод? В своих многочисленных работах **О. Орлов** позиционирует рассматриваемый метод как метод распределения накладных затрат [3; 4; 5 и др.]. При этом в методических выкладках, представленных в указанных работах, речь однозначно идет о распределении постоянных затрат. Более того, в работе [5] автор ставит знак равенства между накладными, постоянными и косвенными затратами, отмечая, что «постоянные (накладные) затраты – это затраты, независимые от изменения объемов производства и распределяемые между видами продукции косвенными (непрямыми) способами» [5, с. 103].

Другой известный отечественный экономист **С. Голов** практически ставит знак равенства между основными и прямыми [6, с. 54], а также между косвенными и накладными расходами [6, с. 55]. Так, давая сущностную характеристику последним, автор отмечает, что это затраты, «которые не могут быть отнесены к определенным изделиям экономически целесообразным путем» [6, с. 55], что однозначно относится к характеристике не накладных, а косвенных затрат.

Можно привести еще немало примеров необоснованного отождествления накладных, постоянных и косвенных расходов. Необоснованного, потому что, во-первых, указанные группы затрат взяты из разных классификаций, построенных на основе различных группировочных признаков, имеющих различное функциональное назначение. Так, при разделении затрат на основные и накладные учитывается характер их участия в процессе изготовления продукции; в основе группировки затрат на переменные и постоянные лежит характер их поведения по отношению к изменению объемов производства продукции; выделение прямых и косвенных затрат основано на различии способов их отнесения на себестоимость отдельных видов продукции.

Во-вторых, указанные группы затрат отличаются и по своему составу. Так, в состав постоянных затрат входят как косвенные, так и прямые затраты (например, расходы на подготовку и освоение производства новой продукции; расходы на рекламу конкретного товара и др.) В составе накладных расходов можно выделить не только постоянные, но и переменные затраты. При этом не все накладные расходы являются косвенными. Например, расходы на упаковку и отгрузку продукции относятся к переменным прямым затратам; расходы на проведение рекламной кампании конкретного вида продукции, входящие в состав накладных, являются постоянными прямыми расходами.

Следует особо подчеркнуть, что подмена понятий рассмотренных выше групп затрат, взятых из различных классификаций, обуславливает (и это самое важное) подмену основной проблемы теории калькулирования себестоимости продукции. Дело в том, что не существует как таковой проблемы распределения накладных и постоянных затрат. В экономической теории и практике имеет место проблема корректного распределения косвенных расходов, причем как в составе постоянных, так и накладных затрат.

Именно решение этой «вечной» проблемы предложено в методе **О. Орлова**. Точнее, в данном случае речь идет о распределении постоянных затрат, в составе которых значительную долю составляют косвенные затраты. А что же делать при этом с прямыми постоянными затратами? Распределять ли их в общей сумме постоянных затрат или предварительно исключить из состава последних? К сожалению, данный вопрос автор рассматриваемого метода по неизвестным причинам оставил без внимания.

Что касается ответа на второй из поставленных выше вопросов, то здесь очевидна необходимость в его конкретизации. Так, следует выяснить, насколько корректны результаты распределения косвенных постоянных затрат, полученные на основе данного метода.

В работе [5] **О. Орлов** анализирует возможные сомнения, которые могут возникнуть у пользователей данного метода [5, с. 123], «некоторые моменты, которые с трудом воспринимаются практическими работниками» [5, с. 124]. Действительно, и это признает сам автор, использование метода приводит к своеобразной «уровню». Так, «если предприятие прибыльное, то все изделия будут иметь положительную рентабельность... Если же предприятие убыточное, допустим $K_g = 1,1$, то все изделия, даже с очень высоким коэффициентом маржинальной прибыли, то есть потенциально очень эффективные, будут иметь отрицательную рентабельность» [5, с. 124]. Данную особенность рассматриваемого метода наглядно подтверждают результаты расчетов, приведенных в **табл. 2** (исходные данные представлены в **табл. 1**).

Указанная особенность метода, как мы видим из **табл. 2**, не отражается на показателе рентабельности продукции, поскольку уровень последней зависит «от коэффициентов маржинальной прибыли по видам продукции» [5, с. 124], однако является, на наш взгляд, существенным его недостатком. Основной же недостаток данного метода, с нашей точки зрения, заключается в том, что здесь игнорируется наличие прямых затрат в составе постоянных расходов предприятия, что существенно снижает объективность их распределения между отдельными видами продукции.

Данные рассуждения мы привели не для того, чтобы умалить достоинства рассматриваемого метода, который отличается простотой и изяществом, а для того, чтобы показать, что и он не снимает с повестки дня «вечную» проблему корректного распределения косвенных затрат.

Все разработки, связанные с поиском решения этой «вечной» проблемы, можно свести к трем основным направлениям:

1) углубление дифференциации планирования и учета постоянных затрат;

2) использование дезагрегированного подхода к распределению постоянных косвенных затрат;

3) разработка алгоритмов отнесения косвенных затрат на себестоимость отдельных видов продукции в направлении, обеспечивающим абсолютную корректность решения данной задачи.

Реализация *первого направления* обусловит увеличение доли прямых затрат в составе постоянных расходов и, как следствие, обеспечит получение более объективных оценок полной себестоимости отдельных видов продукции в условиях многономенклатурного производства.

В качестве одного из примеров успешного решения данной задачи следует привести гостиничные предприятия, где значительная часть текущих затрат, традиционно включаемая в состав косвенных затрат, вполне обоснованно может быть прямо отнесена к конкретным категориям номерного фонда за счет углубления дифференциации

планирования и учета постоянных затрат. Так, различные категории номерного фонда гостиницы имеют, как правило, существенные различия в оснащении мебелью, сантехникой, кондиционерами, теле- и видеоаппаратурой, вычислительной и оргтехникой и т.п. Естественно, что все расходы, связанные с их содержанием и эксплуатацией, можно выделять как прямые и непосредственно относить на себестоимость конкретных категорий номерного фонда. Также без особого труда с конкретными категориями номерного фонда можно увязать и расходы на заработную плату горничных.

А теперь о *втором направлении*. Следует отметить, что в настоящее время в теории калькулирования себестоимости продукции сложились два способа распределения косвенных затрат в зависимости от степени их агрегированности: агрегированный и дифференцированный (деагрегированный). *Агрегированный* способ применяется в рамках как традиционного, так и нетрадиционного подходов к расчету полной себестоимости продукции.

В первом случае распределяются косвенные расходы в разрезе типовых калькуляционных статей, во втором случае – общая сумма постоянных затрат. Один из методов распределения последних, разработанный **О. Орловым**, нами рассмотрен выше. Следует обратить внимание на то, что помимо отмеченных недостатков, данный метод обладает также и недостатком, присущим всем методам агрегированного распределения косвенных затрат. Заключается он в игнорировании неоднородности состава и функционального назначения отдельных групп затрат и распределении их на основе единой базы.

Это существенно снижает корректность расчета полной себестоимости отдельных видов продукции в условиях многономенклатурного производства. Причем чем выше степень агрегированности косвенных затрат, тем в большей степени проявляется указанный недостаток.

Наивысшей же степенью агрегированности отличается любой из методов, основанных на использовании единой базы распределения общей суммы постоянных косвенных затрат, куда, естественно, входит и метод **О. Орлова**.

Поскольку обоснование выбора единой базы распределения качественно и функционально разнородных затрат является нерешаемой задачей в принципе, то необходимо использовать альтернативный подход к поиску ее решения. Такой подход основан на максимальной дифференциации косвенных затрат с целью повышения однородности отдельных их групп, что существенно облегчает выбор экономически обоснованной базы распределения последних.

Одним из наиболее известных методов реализации *дифференцированного* подхода к распределению косвенных затрат является упомянутый выше метод АВС. Необходимо обратить внимание на то, что в экономической литературе данный метод зачастую позиционируют как метод распределения накладных [5, с. 104; 6, с. 106 и др.], а в отдельных источниках [7, с. 76] – постоянных расходов. С этим категорически нельзя согласиться, поскольку использование метода АВС повышает степень обоснованности распределения не накладных, не постоянных, а косвенных затрат, которые могут входить в состав как накладных, так и основных расходов. Примером последних являются расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; примеры косвенных постоянных расходов нами приведены выше.

Следует отметить, что метод АВС имеет ряд существенных недостатков, препятствующих его широкому применению на практике. К основным из них следует отнести:

1) объективные трудности в выборе фактора затрат для большей части пулов (групп) косвенных накладных расходов, что обуславливает, по мнению **О. Орлова**, «спорность полученных результатов» [5, с. 114];

2) значительную трудоемкость и высокую стоимость работ по внедрению метода, в результате чего использование метода АВС, как отмечает **А. Алчерч**, «может оказаться чрезмерно дорогим удовольствием» [8, с. 184].

Таблица 3. Расчет сметных ставок РСЭО на единицу продукции

Наименование показателя	Группа оборудования			Всего
	I	II	III	
1. Смета РСЭО, грн.	25000	14000	36000	75000
2. Машиноемкость производственной программы, машино-час	1600	1900	2800	6300
3. Машиноемкость единицы продукции, машино-час/ед.				
3.1. «А»	2	3	6	x
3.2. «Б»	1	2	1	x
3.3. «В»	3	1	3	x
4. Величина РСЭО на 1машино-час работы оборудования, грн. (стр.1 / стр.2)	15,6	7,4	12,9	x
5. РСЭО на единицу продукции «А», грн. (стр.3.1 x стр.4)	31,3	22,1	77,1	130,5
6. РСЭО на единицу продукции «Б», грн. (стр.3.2 x стр.4)	15,6	14,7	12,9	43,2
7. РСЭО на единицу продукции «В», грн. (стр.3.3 x стр.4)	46,9	7,4	38,6	92,8

Указанные недостатки служат серьезным препятствием на пути практического использования данного метода.

Несмотря на отмеченные недостатки метода ABC, вряд ли кто-либо станет оспаривать перспективность дифференцированного подхода к распределению косвенных затрат. Его использование существенно повышает обоснованность распределения, пусть не основной части косвенных затрат, а хотя бы отдельных их групп. Основным результатом применения дифференцированного подхода является сокращение доли «проблемных» косвенных затрат, т.е. тех расходов, для которых по вполне объективным причинам нельзя выбрать корректный метод распределения.

Необходимость развития *третьего* из указанных выше направлений решения «вечной» проблемы обусловлено тем, что для некоторых групп косвенных затрат (в силу специфики их состава и функционального назначения) могут быть разработаны точные алгоритмы, обеспечивающие абсолютную корректность их отнесения на себестоимость отдельных видов продукции.

Примером положительного решения указанной задачи являются РСЭО, для которых еще в третьей четверти XX столетия были разработаны точные алгоритмы их распределения в условиях многономенклатурного производства, полностью исключаящие какой-либо субъективизм. В частности, алгоритм, основанный на определении сметных (нормативных) ставок РСЭО на единицу отдельных видов продукции исходя из величины этих расходов на 1 машино-час работы отдельных групп оборудования и нормативной машиноемкости единицы продукции [9, с. 160]. Данный алгоритм является единственным способом корректного распределения РСЭО на предприятиях со сложной структурой производственного процесса, для которых характерны различный уровень механизации производства, неодинаковая структура машиноемкости отдельных видов продукции и существенные различия в стоимости 1 машино-часа работы отдельных групп оборудования (большинство предприятий машиностроительного комплекса, а также предприятия ряда отраслей легкой и пищевой промышленности). Пример использования указанного алгоритма представлен в табл. 3.

Для более простых производственных процессов, когда на одном комплекте оборудования осуществляется последовательное изготовление различных видов продукции, абсолютную точность расчета удельной величины РСЭО обеспечивает алгоритм, основанный на распределении последних пропорционально количеству машино-часов работы оборудования.

Объективное отнесение на себестоимость отдельных видов продукции общепроизводственных расходов (включающих расходы по обслуживанию и управлению цехов) обеспечивает использование в качестве базы распределения последних суммы основной заработной платы производственных рабочих (ОЗППР) и РСЭО [9, с. 161; 10, с.

569 и др.]. Применение в качестве базы распределения ОПР только одного из указанных показателей, как это предлагается в работе [11, с. 369], не может обеспечить получение корректных результатов. Так, при использовании в указанном качестве ОЗППР основная часть ОПР будет отнесена на себестоимость более трудоемкой продукции, а при использовании РСЭО – на себестоимость продукции, отличающейся более высокой машиноемкостью. Приведем два основных аргумента в пользу применения суммы ОЗППР и РСЭО в качестве наиболее обоснованной базы распределения ОПР.

Указанные группы расходов изменяются в противоположных направлениях. При этом величина РСЭО имеет прямую взаимосвязь с уровнем механизации и автоматизации производства, а расходы на ОЗППР – обратную. Так, при повышении уровня механизации производства (при прочих равных условиях) возрастает и величина РСЭО и соответственно снижаются расходы на ОЗППР. Сумма РСЭО и ОЗППР имеет тесную прямую взаимосвязь с величиной ОПР, поскольку основное функциональное назначение последних связано с обеспечением условий для нормальной трудовой деятельности производственного персонала (в первую очередь – основных производственных рабочих) и работы технологического оборудования. Это *первый аргумент*.

Второй аргумент заключается в том, что на сегодняшний день разработаны и широко используются на практике точные методы расчета удельной величины расходов на ОЗППР и РСЭО на единицу продукции в условиях многономенклатурного производства.

Таким образом, применение суммы ОЗППР и РСЭО в качестве базы распределения ОПР отвечает двум важнейшим требованиям, предъявляемым к базе распределения косвенных расходов:

- 1) наличие тесной прямой взаимосвязи между соответствующей группой косвенных расходов и базовым показателем;
- 2) наличие методов, обеспечивающих корректный расчет удельной величины (на единицу продукции) базового показателя.

Примером положительного решения задачи корректного распределения отдельных групп косвенных постоянных затрат на предприятиях гостиничной индустрии является использование метода распределения затрат на содержание и эксплуатацию здания гостиницы между отдельными категориями номерного фонда, основанного на учете занимаемой ими площади и коэффициентов комфортности. При этом последние следует определять как отношение удельной величины прямых затрат по каждой категории номерного фонда к величине данных затрат для низшей категории. Рассчитанные таким образом коэффициенты дают полную и вполне объективную относительную характеристику комфортности различных категорий номерного фонда гостиничного предприятия.

Независимо от результатов поиска решения «вечной» проблемы в рамках рассмотренных выше направлений, всегда останется определенной частью так называемых «проблемных» та косвенных затрат, выбор базы распределения которых будет отличаться ярко выраженным субъективизмом. Отсюда основную цель совершенствования подходов к распределению косвенных затрат в условиях многономенклатурного производства мы видим не в полном решении «вечной» проблемы (которого, по нашему убеждению, получить невозможно в принципе), а в минимизации доли «проблемных» затрат.

The main objective of the improvement of the to the indirect costs 'distribution in the conditions of multi-product production lies not in the complete solution of this "eternal" problem (which impossible to get in principle), but in the minimization of the share of the "problem" costs. The solution of the mentioned task can ensure the use of the differentiated approach to the indirect costs 'distribution to the best advantage.

Достижение указанной цели в наибольшей степени, на наш взгляд, может обеспечить подход, основанный на сочетании результатов развития всех трех рассмотренных выше направлений. Укрупненная схема его реализации представлена на рис. 1.

Рис. 1. Укрупненная схема реализации дифференцированного подхода к распределению косвенных расходов

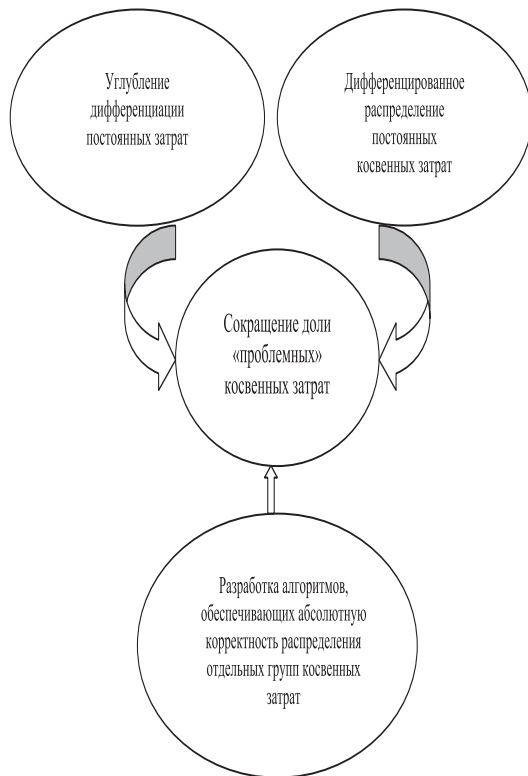


Рис. 2. Варианты последовательности расчета полной себестоимости отдельных видов продукции



Авторский вариант такого подхода основан на сочетании двух классификаций текущих затрат – выделении переменных и постоянных затрат с последующей группировкой последних на прямые и

косвенные затраты. Алгоритм реализации данного подхода включает ряд последовательных этапов.

Группировка затрат на переменные и постоянные.

1. Разработка калькуляций себестоимости отдельных видов продукции по переменным затратам (методом «директ-кост»). С этой целью можно использовать один из трех вариантов модели калькулирования переменных затрат [6, с. 143-144].
2. Выделение прямых затрат в составе постоянных затрат.
3. Расчет величины прямых постоянных затрат на единицу отдельных видов продукции.
4. Максимальная дифференциация косвенных постоянных затрат и выбор методов их корректного распределения.
5. Расчет удельной величины РСЭО (без расходов на двигательную энергию) и других групп постоянных косвенных затрат, для которых разработаны алгоритмы корректного отнесения на себестоимость отдельных видов продукции в условиях многономенклатурного производства. В частности, общепроизводственных затрат, которые, как было отмечено выше, можно вполне обоснованно распределять пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и РСЭО.
6. Расчет общей величины «проблемных» затрат.
7. Распределение «проблемных» затрат между отдельными видами продукции. Здесь можно воспользоваться одним из двух подходов, основанных на распределении данных расходов: а) пропорционально уже распределенным на предыдущих этапах (1-6) расходам; б) пропорционально маржинальной прибыли (на основе метода **О. Орлова**).
8. Расчет общей величины постоянных затрат, относимых на себестоимость отдельных видов продукции.

В контексте решения конкретных экономических задач следует использовать и конкретные варианты реализации данного алгоритма. Так, для определения полной себестоимости отдельных видов продукции в условиях многономенклатурного производства может быть использован один из трех вариантов (рис. 2) последовательности расчетов, реализующих соответственно один из вариантов модели калькулирования переменных затрат [6, с. 143-144].

Проиллюстрируем возможности дифференцированного подхода на примере задачи калькулирования полной себестоимости единицы продукции в условиях многономенклатурного производства (исходные данные приведены в табл. 1 и 3). Результаты решения указанной задачи, полученные на основе агрегированного способа распределения постоянных затрат (пропорционально маржинальной прибыли), представлены в табл. 2. Недостатки данного подхода, связанные с «уравниловкой» в оценке рентабельности отдельных видов продукции (напомним, что это касается только знака при показателе рентабельности), нами были отмечены выше.

Использование дифференцированного подхода, как мы видим, позволяет устранить указанный недостаток. И если в первом случае все виды продукции имеют практически равную рентабельность (8 табл. 2), то во втором случае – при использовании дифференцированного подхода – результаты кардинально меняются. Рентабельность продукции «Б» возрастает в 2,5 раза (с 12,65% до 31,43%) при двукратном снижении рентабельности продукции «В». Рентабельность же продукции «А» снижается на 15,55 процентных пунктов и приобретает отрицательное значение, равное -4,40%.

Следует также обратить внимание на то, что в нашем примере использование дифференцированного подхода сокращает удельный вес «проблемных» косвенных затрат с 45,7% (доля постоянных затрат в полной себестоимости продукции) до 17,2% (доля ОПР, административных расходов и косвенных расходов на сбыт) и до 10,0% (с учетом того, что не только РСЭО, но и ОПР распределяются на основе корректного способа).

Чтобы определить, насколько возрастает объективность результатов калькулирования полной себестоимости отдельных видов при



Таблица 5. Сравнительный анализ затрат и рентабельности продукции «А» и «Б»

Наименование показателя	Продукция «А»	Продукция «Б»	Соотношение показателей продукции «А» и «Б»
1. Оптовая цена (табл. 1), грн.	395	410	0,96
2. Переменные затраты на единицу продукции (табл. 1), грн.	210	195	1,08
3. ОЗППР на единицу продукции (табл. 1), грн.	65	30	2,17
4. РСЭО на единицу продукции (табл.3), грн.	130,5	43,2	3,02
5. Рентабельность продукции I вариант (стр. 8 табл. 2), %	11,15	12,65	x
6. Рентабельность продукции II вариант (стр. 13 табл. 4), %	- 4,40	31,43	x

Таблица 4. Расчет полной себестоимости единицы продукции на основе дифференцированного подхода к распределению косвенных затрат

Наименование показателя	Наименование продукции			Всего
	А	Б	В	
1. Переменные затраты на единицу продукции (включая расходы на сбыт), грн.	210	195	120	x
2. Прямые постоянные затраты на единицу продукции, грн. (стр.5 табл.1+стр.6 табл.1) / стр.1 табл.1	4	23	5	x
3. РСЭО в расчете на единицу продукции, грн. (табл.3)	130,5	43,2	92,8	x
4. Сумма ОЗППР и РСЭО на единицу продукции, грн. (стр.4 табл.1 + стр.3 табл.4)	195,5	73,2	142,8	x
5. Коэффициент распределения ОПР $(22000 / (42500 + 75000) = 0,189)$	0,189	0,189	0,189	0,189
6. Удельная величина ОПР на единицу продукции, грн.	$195,5 \times 0,189 = 36,9$	$73,2 \times 0,189 = 13,8$	$142,8 \times 0,189 = 27,0$	x
7. Суммарная величина прямых расходов, РСЭО и ОПР на единицу продукции, грн. (табл. 4: стр.1+стр.2+стр.3+стр.6)	381,4	275,0	244,8	x
8. Общая сумма «проблемных» косвенных расходов, распределяемых пропорционально маржинальной прибыли, грн. $(19500+16200-5400 = 30300)$	x	x	x	30300
9. Коэффициент безубыточности $(30300/176500=0,172)$	0,172	0,172	0,172	0,172
10. Удельная величина «проблемных» косвенных расходов на единицу продукции, грн. (стр.1 табл.2 x стр.9 табл.4)	$185 \times 0,172 = 31,8$	$215 \times 0,172 = 36,9$	$175 \times 0,172 = 30,0$	x
11. Полная себестоимость единицы продукции, грн. (стр. 7 табл.4 + стр. 10 табл. 4)	413,2	312,0	274,8	x
12. Прибыль на единицу продукции, грн. (стр. 2 табл.1 – стр. 11 табл. 4)	-18,2	98,0	20,2	x
13. Рентабельность продукции, % (стр. 12 табл. 4 / стр. 11 табл. 4) x 100)	-4,40	31,43	7,34	x

переходе от агрегированного способа распределения косвенных затрат к дифференцированному, проведем сравнительный анализ продукции «А» и «Б» на основе показателей, представленных в табл. 5.

Проведя простое сопоставление показателей табл. 5 по двум видам продукции, мы однозначно приходим к выводу, что дифференцированный способ распределения косвенных затрат обеспечивает более объективные результаты. Естественно, что значительно более затратная продукция «А», имеющая цену реализации ниже, чем

продукция «Б», должна существенно уступать ей по уровню рентабельности. Что и обеспечивает, как мы видим, использование дифференцированного способа распределения косвенных затрат.

Агрегированный же способ, учитывающий только различия в величине удельной маржинальной прибыли, естественно, не смог обеспечить должную дифференциацию в распределении постоянных затрат и получение объективных результатов расчета полной себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции.

Следует заметить, что в наших примерах мы не смогли в полной мере продемонстрировать возможности дифференцированного подхода, целиком отнеся административные и косвенные расходы на сбыт к «проблемным» и распределив их общей суммой пропорционально маржинальной прибыли.

ВЫВОДЫ

Проблема корректного распределения косвенных расходов в принципе не может иметь полного и окончательного решения, поскольку всегда останется некоторая часть затрат, являющихся общими по отношению к нескольким видам продукции (или видам деятельности), для которых по вполне объективным причинам не может быть выбрана экономически обоснованная база распределения (так называемые «проблемные» затраты). Отсюда основная цель совершенствования подходов к распределению косвенных затрат в условиях многономенклатурного производства заключается не в полном решении этой «вечной» проблемы, а в минимизации доли «проблемных» затрат.

Решение указанной задачи наилучшим образом может обеспечить использование дезагрегированного подхода к распределению косвенных затрат. Такой подход основывается на углублении: 1) дифференциации планирования и учета постоянных затрат с целью максимального выделения в их составе прямых затрат; 2) дифференциации косвенных затрат с целью повышения однородности отдельных их групп, что существенно облегчает выбор экономически обоснованной базы распределения последних. При этом должна быть обеспечена возможность максимального использования разработанных ранее точных алгоритмов распределения отдельных групп косвенных затрат, обеспечивающие абсолютную корректность решения данной задачи.

ЛИТЕРАТУРА

1. Національні стандарти бухгалтерського обліку: нормативна база. – 6-те вид., доп. - X.: Фактор, 2000. – 208 с.
2. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), утвержденные приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 г. № 373. – Киев. – 2007. – 322 с.
3. Орлов О.А. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны / Орлов О.А. // Экономіст. – 2007. – № 1. – С. 56-61.
4. Орлов О.А. Нетрадиционные методы распределения накладных затрат / Орлов О.А., Рясных Е.Г., Рудниченко Е. // Экономіст. – 2005. – №7. – С. 69-73.
5. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях: монография / О.А.Орлов, Е.Г.Рясных изд. 2-е, переработ. и дополн. К.: Освіта України. 2011. – 192 с.
6. Голов С.Ф. Управленческий учет: Учебник / Голов С.Ф. – К.: Либра, 2004. – 576 с.
7. Юровский Б. Планирование основных показателей работы предприятия и экономическое обоснование цен на продукцию / Юровский Б. – Харьков: Центр «Консульт», 2007. – 168 с.
8. Апчерч. А. Управленческий учет: принципы и практика / А.А.Апчерч; пер. с англ./ под ред. Я.В.Соколова, Н.А.Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
9. Типовая методика разработки техпромфинплана производственного объединения (комбината), предприятия. – М.: Экономика, 1979. – 448 с.
10. Ильин А.И. Планирование на предприятии: Учебник / А.И.Ильин. – М.: Новое знание, 2003 – 4-е изд., стереотип. – 6356 с. (Экономическое образование).
11. Иванова В.В. Планування діяльності підприємства: Навч. посібник / Иванова В.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 472 с.