

УДК 657.471

**ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ
ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

О.Н. Петухов

Томский политехнический университет

E-mail: petukhov2007@rambler.ru

Петухов Олег Николаевич,
канд. экон. наук, доцент кафедры
менеджмента инженерно-
экономического факультета ТПУ.
E-mail: onpetukhov@tpu.ru
Область научных интересов:
управление затратами.

Показана возможность применения планирования затрат по видам деятельности. Установлено, что данный вид планирования затрат позволяет более точно контролировать движение затрат до изделия. Сделан вывод о том, что планирование затрат по видам деятельности позволяет

генерировать ряд показателей нефинансового характера, формирующих информационную базу планирования затрат.

Ключевые слова:

Управление затратами, вид деятельности, планирование затрат по видам деятельности.

Key words:

Cost management, kind of activity, activity based costing.

Планирование затрат на единицу продукции осуществляется калькуляционным и сметным методами. В рамках методов могут быть различные вариации, связанные с использованием различных инструментов и методов распределения затрат при определении затрат на единицу продукции.

Исторически первым методом определения затрат на единицу продукции является метод определения по полным затратам. Основной целью его является распределение всех затрат на продукт, причем накладные расходы распределяются пропорционально выбранной базе. В качестве базы распределения в учётной политике предприятия может быть выбраны различные варианты [1]. Особенность использования той или иной базы распределения накладных расходов зависит от вида производства, их отраслевого характера, материалоемкости и трудоемкости производства. Выбор базы распределения остается за предприятием. Для повышения точности распределения накладных расходов на единицу продукции (работ, услуг) организуют процесс распределения по объектам затрат и по статьям затрат, а также по структурным подразделениям организации.

Метод определения затрат по полным затратам соответствует требованиям нормативных актов по финансовому учету и традициям, сложившимся в отечественной практике функционирования предприятий, корректной оценки стоимости запасов, стоимости незавершенного производства и готовой продукции. Однако этот метод обладает рядом недостатков. Искажается величина затрат на единицу продукции при производстве широкой номенклатуры изделий из-за того, что накладные расходы распределяются по заранее выбранным и согласованным базам распределения. Кроме того, в результате использования общих баз распределения накладных расходов объектами затрат теряется их индивидуальность, так как каждый объект в некоторых случаях может иметь свою базу распределения. Распределение накладных расходов по заранее выбранным базам распределения влечет к некорректному расчету затрат на единицу продукции. В связи с тем, что объемы выпуска продукции нестабильны, накладные расходы занимают высокий удельный вес в структуре затрат, наблюдается мировая тенденция к уменьшению размера партий и усложнению производства [2], то возможно искажение размеров затрат на единицу продукции. В связи с этим, многие предприятия в Российской Федерации стали применять метод определения затрат

на единицу продукции по неполным затратам («директ-костинг», в нормативной литературе – учет прямых переменных затрат). Идея метода определения затрат на единицу продукции – «директ-костинг» или метод определения затрат на единицу продукции по неполным затратам сводится к тому, что к затратам на продукцию относятся только основные затраты, а накладные расходы списываются на расходы отчетного периода [3].

Однако метод имеет некоторые недостатки, связанные с отсутствием необходимых с законодательной точки зрения расчетов полных затрат на единицу продукции. Кроме этого, заниженным оказывается величина затрат, связанная с запасами незавершенной и готовой продукции; возникает сложность разделения постоянных и переменных затрат, так как разделение зависит от длительности рассматриваемого периода времени и анализируемого диапазона объемов выпуска.

Методы определения затрат на единицу продукции выделяются по характеру используемых данных: фактических, нормативных, плановых.

Метод определения затрат на единицу продукции по фактическим данным о затратах отражает их без каких-либо корректировок. Под затратами на единицу продукции понимают величину фактических затрат, которая определяется как произведение фактического количества использованных ресурсов на фактическую цену использованных ресурсов. Основным его достоинством является простота использования. В данном методе применяется расчет нормативных затрат, которые рассчитываются как среднее значение за прошлые периоды. Кроме того, используются нормативы по количеству использованных ресурсов, по ценам на них и одновременно по ценам и по количеству. Использование нормативов только по ценам, но не по количеству использованных ресурсов, подразумевает, что в затраты включаются, кроме нормативной цены использованных ресурсов, отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен. При использовании нормативов только по количеству, но не по ценам использованных ресурсов, в затраты включаются, кроме нормативной цены использованных ресурсов, отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов. Следующий метод – это метод определения затрат на единицу продукции по плановым данным о затратах. В данном методе применяют плановые данные для расчета затрат.

В настоящий момент существуют три подхода к планированию, распределению затрат на единицу продукции отдельных видов при определении затрат в рамках методов их планирования. Первый подход основан на распределении затрат по видам продукции и осуществляется на основе общезаводской базы распределения затрат, когда все затраты предприятия распределяются по видам продукции на основе единой базы распределения (общие прямые затраты, прямые материальные затраты, часы работы оборудования) [4]. Второй подход основан на распределении затрат на уровне подразделений и является более трудоемким по сравнению с предыдущим, но одновременно дает более точную картину затрат на единицу отдельных видов продукции. При применении данного подхода затраты формируются по подразделениям, цехам, поскольку на предприятиях производственные процессы различаются по уровню механизации. В таком случае в качестве базы распределения используются машино-часы, в связи с тем, что, как правило, машино-часы – основной фактор, определяющий динамику накладных расходов по всем подразделениям [5].

В третьем подходе затраты собираются не по местам возникновения затрат, а по важнейшим видам деятельности. В большинстве методов при применении третьего подхода используют двухстадийное распределение затрат. На первых этапах распределяют затраты по укрупненным объектам – подразделения, основные подразделения, вспомогательные подразделения – или по видам деятельности. На заключительном этапе перераспределяют затраты на заказы [6].

Третий подход приведен в работах Р. Каплана, К. Друри, Р. Хилтона, К. Шим Джея, Г. Сигела Джозел, Дж. Шанка, В. Говиндараджана [7–11]. В практике массовое использование началось в 1980-х гг. с обострением конкурентной борьбы, повышением качества продукции, сложности и дифференциации продукции. В 1980-х гг. подход получил название концепция оценки и планирования затрат по видам деятельности (англоязычный термин ABC – activity-

based costing). В некоторых англо-русских переводах работ по менеджменту встречается как «ВД-анализ» либо «анализ по видам деятельности». Опыт применения в различных отраслях изложен в журнале «Managerial accounting». В Российской Федерации аспекты концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности приведены в работах К.В. Щиборца, С.М. Бычковой, Н.В. Лебедевой, Ю.Г. Куракиной [12–14]. Наиболее близким аналогом является функционально-стоимостной анализ.

Особенность третьего подхода заключается в том, что в качестве объекта, на который относятся затраты, используются виды деятельности [15].

На первом этапе затраты собираются в затратные группы по важнейшим видам деятельности. На втором этапе затраты перераспределяются с каждой затратной группы на заказы в следующей последовательности:

1. Рассчитывается ставка распределения путем деления суммы затрат по затратной группе на базу распределения.
2. Ставка распределения умножается на количественную величину базы распределения, потребленную продуктом. Получаем количество затрат, приходящихся на продукт по затратной группе.
3. Суммируются затраты на конкретный продукт по каждой затратной группе. Получаем затраты единицы изделия.

Схема расчета затрат на единицу продукции будет зависеть от уровня иерархии видов деятельности (уровень единицы продукции, партии изделий, продуктовой линии, общего управления).

В результате поток продукции проходит через различные виды деятельности, итоговые накладные расходы на заказ формируются как сумма распределенных затрат.

Можно сказать [16], что подход, основанный на распределении затрат по видам деятельности, позволяет более точно контролировать движение затрат до изделия путем слежения за затратами на деятельность, которые потребляются продуктом в соответствии со спросом на ресурсы данного вида деятельности за счет множественных баз распределения. Подход, основанный на распределении затрат по видам деятельности, позволяет избежать завышения затрат на массовую продукцию и занижения затрат на мелкосерийную продукцию в отличие от традиционно используемых подходов. Данный вывод получен из анализа литературных источников. Помимо этого, третий подход, основанный на распределении затрат на единицу продукции по видам деятельности, позволяет генерировать ряд показателей нефинансового характера, формирующих информационную базу планирования затрат.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
2. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет – международная перспектива / Пер. с англ. В.В. Ковалева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 136 с.
3. Катанаева Л. Организация учета затрат в системе «директ-костинг» // Аудитор. –1997. – № 10. – С. 8–10.
4. Николаева С.А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 336 с.
5. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет. 10-е изд. / Пер. с англ. Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер Принт, 2005. – 1008 с.
6. Krajewski L.J. Operations management: strategy and analysis. 5th edition. – New York: Publishing Company Inc., 1999. – 880 p.
7. Kaplan R.S. One Cost System Isn't Enough // Harvard Business Review. – 1988. – № 1. – P. 61–66.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 1423 с.

9. Hilton R.W. Managerial accounting. 4th edition. – New York: McGraw-Hill Companies, 1999. – 816 p.
10. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. Д.К. Шим, Д.Г. Сигел. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
11. Шанк Д.К., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами / Пер с англ. Д.К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 288 с.
12. Щиборщ К.В. Распределение косвенных расходов по видам продукции // Аудитор. – 1999. – № 6. – С. 7–10.
13. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Новый подход к калькуляции себестоимости, опыт развитых стран // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 67–70.
14. Куракина Ю.Г. Управление издержками на предприятии // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 12. – С. 19–21.
15. Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M. Management accounting. The Robert's Kaplan series in management. – New Jersey: Prentice Hall Inc., 1997. – 750 p.
16. Atkinson A.A. Management accounting. – New Jersey: Prentice Hall Inc., 1995. – 633 p.

Поступила 06.11.2011 г.