

УДК 657.471

О.Н. Петухов

**КЛАССИФИКАЦИИ БАЗ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ЗА РУБЕЖОМ**

Сформированы классификации баз распределения в управленческом учете. Данные классификации баз распределения затрат позволяют: сформировать, выделить базы распределения затрат, в том числе для отражения условий продуктовой диверсификации; формировать признаки системы показателей планирования затрат; управлять затратами.

Ключевые слова: управление затратами, признаки классификаций баз распределения затрат, база распределения затрат.

В настоящее время происходят изменения в производственной, финансовой, управленческой средах предприятий. Выделен относительно новый объект затрат – вид деятельности. В связи с этим изменилась трактовка термина «база распределения», появились новые подходы к распределению затрат и определению затрат на единицу продукции.

В настоящий момент существует три подхода к 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). Второй подход распределяет затраты 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, так как на многих предприятиях производственные процессы различаются по цехам по уровню механизации. В таком случае в качестве базы распределения используются машино-часы, поскольку, как правило, машино-часы – основной фактор, определяющий динамику накладных расходов по всем подразделениям. Третий подход заключается в том, что затраты собираются не по местам возникновения затрат, а по важнейшим видам деятельности. Распределение затрат на единицу продукции производится следующим образом: составление перечня видов деятельности предприятия, формирование затратных групп по видам деятельности, распределение затрат на единицу изделия.

После того как затраты сформированы в затратные группы, следующим этапом осуществляется их распределение на объекты затрат на основе баз распределения. Это хорошо известный термин, и необходимость его выделения связана с тем, что в научной литературе США, Англии принят достаточно свободный подход к терминологии и разные авторы используют разные термины для определения одного понятия. Вследствие терминологической

небрежности в оригинальных изданиях на страницах периодической печати РФ, в монографиях появляются синонимы, используемые как самостоятельные термины, либо происходит разночтение терминов. Кроме этого, использование термина «база распределения» в концепции оценки затрат по видам деятельности предполагает наделение его свойствами, которые не были прежде его атрибутами.

К. Шим Джей и Г. Сигел Джоэл считают, что в качестве возможной базы для распределения выступают единицы продукции, прямые затраты на оплату труда, прямые трудозатраты в человеко-часах, показатели наработки в машино-часах, численность работающих, площади производственных помещений, восстановительная стоимость оборудования. Сохраняется база распределения обычно в течение длительного периода времени, напрямую связана с затратами и может периодически пересматриваться.

Кроме того, при выборе базы распределения необходимо руководствоваться следующими критериями (сформулировали К. Шим Джей, Г. Сигел Джоэл): приобретаемые выгоды, равенство («равенство» может выражаться в одинаковом объеме расходуемых средств, потребленных ресурсов и затраченного времени), причинно-следственная зависимость, возможности в обеспечении покрытия затрат [1].

К. Друри определяет базу распределения как основу для распределения производственных накладных расходов на продукцию. В качестве показателя базы распределения предлагает принимать время, фактически отработанное производственными рабочими или оборудованием [2].

В методе определения затрат на продукцию по видам деятельности С.М. Бычкова и Н.В. Лебедева при описании процедуры определения затрат по видам деятельности базу распределения рассматривают как фактор себестоимости по видам деятельности [3]. Ю.Г. Куракина описывает термин «база распределения», как фактор формирования затрат. Понятие «фактор» определяет величину затрат [4].

В зарубежной литературе по концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности используются термины, ассоциирующиеся с понятием «база распределения», например «носитель издержек», «кост-драйвер». У К. Друри термин «носитель издержек» применяется для характеристики событий, связанных (зависимых) с величиной затрат на конкретный вид деятельности [2].

«Кост-драйвер» у Р. Хилтон – это мера деятельности, которая используется как основание для определения поведения затрат [5]. К. Шим Джей и Г. Сигел Джоэл по поводу термина «носитель издержек» пишут, что данный показатель применяется для характеристики определенных затрат на вид деятельности, с которым связаны данные затраты [1].

Для выбора базы распределения следует придерживаться определенных принципов, описанных К. Шим Джей и Г. Сигелом Джоэлом, Дж. Шанком и В. Говиндараджаном, А. Аткинсом, Ч. Хорнгреном и Дж. Форестером [1, 5, 6, 7, 8]. Принципы необходимы в связи с тем, что при распределении накладных расходов по видам деятельности каждая затратная группа связана с оп-

рделенным видом деятельности, формируется на основе различных факторов, присущих именно данной группе затрат.

Прежде всего, это степень корреляции. Центральная идея концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности – распределение затрат данного вида деятельности на продукцию пропорционально доле потребления продукцией данного вида деятельности. Поэтому точность распределения затрат зависит от того, насколько точно выбранная база отражает деятельность, иными словами, насколько высока степень корреляции между видом деятельности и базой. Например, в затратной группе «Проверка качества» базой распределения может быть либо количество проверок, либо время на проведение проверок. Если для всех продуктов время проверки одинаково, тогда количество проверок на продуктовую линию коррелирует с потреблением вида деятельности «Проверка качества» каждой продуктовой линией. В случае, когда проверки требуют разного времени, тогда показатель количества проверок будет неадекватно характеризовать этот вид деятельности и более подходящей базой будет количество времени, затраченного на проведение проверки. Кроме того, при определении числа затратных групп следует учитывать соотношение выгод от точности и затрат при выборе базы распределения. Чем больше выделено затратных групп и баз распределения, тем точнее результаты распределения. Однако это усложняет механизм расчета и определения затрат на единицу продукции, и чем сложнее механизм определения и распределения затрат на продукцию, тем больших затрат по его осуществлению требуется. В таком случае предпочтительнее выбирать базы распределения, к которым применимы уже имеющиеся в наличии данные. При отсутствии информации ее придется собирать, что увеличит затраты на информационное обеспечение. Кроме того, затратная группа дает возможность выявить целый ряд баз распределения, и в этом случае выбирают базу распределения, которую можно использовать с имеющейся информацией. При таком подходе затраты на определение базы распределения сводятся к минимуму. Например, для затрат, которые зависят от объема производства напрямую, в качестве базы распределения используются показатели, связанные, в свою очередь, также с объемом производства, поскольку ставки баз распределения должны быть связаны с причинами, которые лежат в основе затрат.

Кроме того, К. Шим Джей и Г. Сигел Джоэл предлагают классифицировать «носители издержек» накладных расходов по отношению к сфере деятельности как производственные и непроизводственные [1].

В отечественных исследованиях рассматриваются следующие базы распределения. Они выделяются согласно технологическим процессам отдельных цехов, которые можно подразделить на материалоемкие, трудоемкие, капиталоемкие. Данный подход описывает К.В. Щиборщ [9]. Например, если деятельность подразделения трудоемкая, то за базу распределения берут показатели, связанные с использованием трудовых ресурсов: фактические затраты прямого труда, плановые затраты прямого труда, численность персонала. В случае, если подразделение автоматизированное, то деятельность цеха соответственно будет капиталоемкой и в качестве базы распределения затрат, связанных с использованием основных средств, выделяются показатели:

плановые машино-часы, фактические машино-часы, амортизационные отчисления по видам изделий, стоимость основных средств (остаточная). Если деятельность подразделения связана с применением в основном сырья и ресурсов, то в качестве показателя базы распределения можно использовать: фактические затраты основных материалов и сырья, плановые затраты основных материалов и сырья. В случае, когда невозможно четко определить, материалоемкой, трудоемкой или капиталоемкой является деятельность подразделения, то можно использовать смешанные базы распределения. При этом критерием выбора является наибольшая величина затрат в их структуре в подразделении. Если расчет баз распределения осуществляется на основе двух и более видов ресурсов, то в качестве показателя базы распределения можно взять: при большом весе используемых сырья, материалов и основных средств – текущие материальные затраты плюс амортизация; при большом весе трудовых ресурсов и основных средств – амортизация плюс прямые затраты труда; при большом весе сырья, материалов и ручного труда – затраты труда плюс текущие материальные затраты; в случае отсутствия приоритета какого-либо вида ресурсов – полные прямые затраты.

Для вспомогательных подразделений могут применяться базы распределения, основанные на количественном аспекте функций, которые выполняет подразделение. Так, основными показателями баз распределения могут быть: для службы диспетчеризации – тонно-километраж перевозимой готовой продукции; для складского хозяйства – нормативные затраты на единицу хранения в день, умноженные на средний остаток на складе, кубометры хранения единицы готовой продукции; для отдела отгрузки – количество договоров по отгрузке готовой продукции. В качестве вспомогательных баз распределения для функциональных подразделений могут использоваться финансовые показатели, рассчитываемые в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Такой подход снижает затраты для расчета и поиска новых носителей затрат для данных подразделений. В качестве баз могут использоваться показатели: объем продаж, себестоимость выпуска, себестоимость реализации, закупки сырья и материалов, контрибуционная маржа, среднесписочная численность персонала. В случае использования показателя «среднесписочная численность персонала» накладные расходы подразделения списываются на другие подразделения исходя из данного показателя, а затем исходя из баз распределения самого подразделения производится распределение по видам продукции. Показатель «объем продаж» может использоваться для распределения затрат по видам продукции тех подразделений, чья деятельность направлена на стимулирование сбыта (например, отделы маркетинга, отгрузки).

Показатели «себестоимость реализации» и «себестоимость выпуска» могут применяться для распределения затрат по видам продукции подразделений, деятельность которых охватывает значительную часть финансового цикла или большинство видов выпускаемой продукции и технологических процессов. На уровне производственных подразделений предприятия – это сборочный цех, отдел технического контроля, а на уровне служб управления – финансовый и юридический отделы. Показатель «себестоимость закупки сырья, материалов» может использоваться для подразделений с функция-

ми, направленными на «входящие» финансовые и материальные потоки (служба диспетчеризации, управление материально-технического обеспечения).

Можно сказать, что базы распределения, предлагаемые отечественными исследователями, наиболее точно подойдут для распределения производственных накладных расходов по следующей схеме. Сначала накладные расходы распределяются по подразделениям, основным и вспомогательным, затем затраты распределяются со вспомогательных подразделений на основные, после этого с основных подразделений накладные расходы распределяются на продукцию. Однако полностью преодолеть искажения в распределении затрат не удастся, поскольку остается задача распределения затрат, связанных с общим управлением производства или с общими условиями деятельности предприятия, которые не зависят от выпуска конкретных видов продукции и относятся на реализацию продукции. Кроме того, внутри отдельного подразделения могут существовать искажения в распределении затрат по различным производственным линиям.

Можно добавить, что на сегодняшний момент классификации баз распределения, предлагаемые отечественными экономистами, можно дополнить рядом признаков, используемых в концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности (таблица) [1, 5, 9].

Классификации баз распределения затрат

Признаки классификации	Виды баз распределения
Отношение к сфере деятельности	Производственные, непроизводственные
Доминирующий фактор производственной деятельности	Материалоемкие, дополнительные
Производственная структура предприятия	Бизнес-процессы, функции предприятия, подразделения
Уровень иерархии видов деятельности	Уровень единицы изделия, уровень партии изделий, уровень товарной группы, уровень общего управления

Можно сказать, что ряд исследователей, описавших концепцию оценки и планирования затрат по видам деятельности и процедуру распределения затрат, традиционно применяемых на предприятии, используют разные термины. Термин «носитель издержек» для обозначения событий или усилий, от которых зависит величина затрат на конкретный вид деятельности, является не самым удачным, так как слово «носитель» смешивают с объектом затрат. Термин «кост-драйвер» как характеристика – более точен, но непривычен. Кроме этого, судя по определениям в концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности, термин «база распределения» отражает зависимость «затраты – процесс».

Вероятно, целесообразнее использовать традиционный термин «база распределения» с уточнением, что он должен отражать существенную характеристику рассматриваемого процесса, фактор, вызывающий изменение затрат. Объединяя несколько точек зрения, считаем, что база распределения – это мера деятельности, от которой зависит величина затрат на конкретный вид деятельности. Помимо этого, принципы, предлагаемые для выбора баз рас-

пределения, используемые в концепции оценки и планирования затрат по видам деятельности, можно упростить и дополнить принципами, рекомендуемыми К. Шим Джеем и Г. Сигелом Джоэлом (приобретаемые выгоды, возможность в обеспечении покрытия затрат) при описании понятия «база распределения» для традиционной процедуры распределения затрат [1].

Таким образом, сформулировано определение базы распределения затрат, определены признаки для выбора базы распределения затрат. Возможен выбор базы распределения затрат согласно приведенным принципам и сформирована классификация баз распределения затрат. Приведены, сформированы признаки для выделения баз распределения затрат, в том числе для отражения условий продуктовой диверсификации. Возможно формировать признаки системы показателей планирования затрат. Классификации баз распределения затрат могут применяться для целей управления затратами.

Литература

1. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. 344 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. 6-е изд. М.: ЮНИТИ, 2007. 1423 с.
3. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Новый подход к калькуляции себестоимости, опыт развитых стран // Бухгалтерский учет. 1996. № 5. С. 67–70.
4. Куракина Ю.Г. Управление издержками на предприятии // Бухгалтерский учет. 1992. №12. С. 19–21.
5. Hilton R.W. Managerial accounting. 4-th ed. Mc Graw-Hill Companies, 1999. 816 p.
6. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар III. Управленческий учет: Пер. с англ. 10-е изд. СПб. [и др.]: Питер: Питер Принт, 2005. 1008 с.
7. Management accounting / A.A.Atkinson, R.D. Banker, R.S. Kaplan, S.M. Young. New Gersiy: Prentice Hall, 1997. 750 p.
8. Atkinson A.A. Management accounting. New Gersiy: Prentice Hall, 1995. 633 p.
9. Щибориц К.В. Распределение косвенных расходов по видам продукции // Аудитор. 1999. №6. С. 7–10.