

Оксана МОИСЕЕВА,
ассистент кафедры
бухгалтерского учета,
анализа и аудита
в промышленности БГЭУ

Учет затрат на производство по видам деятельности и функциям

Совершенствование бухгалтерского учета — его соответствие международным стандартам — требует глубокого изучения методологии и практики зарубежных систем учета.

Сравнительно новым методом в теории бухгалтерского учета является учет затрат на производство по функциям (activity-based costing – ABC). Он направлен на решение проблемы наиболее точного отнесения производственных затрат на каждый вид произведенной продукции. Система функционального учета затрат предполагает, что они, в первую очередь, отслеживаются по видам деятельности (функциям), а затем – относительно видов продукции.

Американский ученый К. Друри выделяет в системе ABC следующие ступени: определение основных видов деятельности, имеющих место в компании; создание для каждого вида деятельности центра (группировки) затрат; определение носителя издержек для каждого вида деятельности; отнесение на продукт затрат на виды деятельности в соответствии с «потребностью» продукта в этих видах деятельности.

Практическая реализация этого метода требует выполнения трудоемких подготовительных работ.

В подготовительном периоде можно выделить три этапа. На первом определяется перечень основных производственных функций предприятия, выступающих в качестве объектов учета затрат. К ним относятся: функции, связанные с работой оборудования, трудом основных производственных рабочих; сбыт, а также различные виды обеспечения – руководство подразделениями, упаковка продукции и т. д.

На втором этапе создаются центры или группировки затрат. Происходит отбор и аккумуляция затрат по каждому виду деятельности. Например, совокупные затраты на все виды внутризаводских перевозок можно объединить в один центр за-

трат, к которому относились бы все затраты, связанные с доставкой материалов, инструмента, деталей к рабочим местам собственными и привлеченными транспортными средствами. Существует определенное условие объединения затрат – это некоторый носитель издержек.

Третий этап связан с поиском носителя издержек для каждого вида деятельности. Под носителем понимается фактор, от которого зависит величина затрат на конкретный вид деятельности. Примером носителей издержек является количество ремонтов для затрат по виду деятельности «ремонтные работы».

Таким образом, в результате подготовительных работ создается информационно-методологическая база функционального учета затрат. База включает перечень производственных функций, группировки накладных расходов, носители затрат. Кроме того, на подготовительной стадии разрабатывается методика расчета групповых ставок распределения накладных расходов.

В процессе формирования отчетности для каждой группы затрат рассчитывается групповая ставка – показатель затрат на единицу носителя издержек, например величина затрат в стоимостном выражении на один ремонт. Затем выполняется от-

несение затрат на виды продукции с учетом вычисленных ставок.

Отечественная методология учета затрат по функциям находится в стадии разработки. Проблемными остаются вопросы определения видов деятельности, группировки накладных расходов по видам деятельности и выбор носителей затрат.

На наш взгляд, видом деятельности является совокупность материальных, информационных и организационных процессов, объединенных единой целью и функциональным назначением. Функция является основной категорией вида деятельности, так как в ней воедино сливаются принципы, методы и содержание вида деятельности.

Представляя производственную хозяйственную деятельность в виде функциональной многоуровневой структуры, можно любой вид деятельности считать ее специфической функцией. В свою очередь, любая функция может быть разложена на более конкретные виды. Глубина и емкость (количество функций на одном уровне) деления функций зависит от потребностей управленческого учета (в нашем случае) и в пределе представляет одну операцию.

Сформулируем ряд требований, которым должна удовлетворять номенклатура видов деятельности и функций.

Максимальное соответствие целевым концепциям управленческого учета. Это требование предполагает взаимозависимость между видами деятельности и объектами управленческого учета. В свою очередь, объекты управленческого учета являются прямым отражением объектов планирования, поэтому номенклатура видов деятельности и функций при учете затрат должна составляться с ориентацией на плановые задания.

Органическая связь управленческого учета затрат по функциям с традиционными методами учета затрат в бухгалтерском учете. Для выполнения названного требования необходимо, чтобы номенклатура видов деятельности и функций охватывала весь состав затрат, отражаемых на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, новая методика учета затрат должна не исключать традиционные методы, а дополнять их с целью более эффективного отнесения затрат на выпускаемую продукцию. Возможность учета затрат по функциям должна подтверждаться отражением функциональной группировки затрат на счетах бухгалтерского учета.

Мы предлагаем для этой цели открыть на счетах, отражающих общепроизводственные и общехозяйственные расходы, субсчета первого порядка, аккумулирующие затраты по видам деятельности.

Группировки затрат по функциям не должны пересекаться. В соответствии с отмеченным требованием один и тот же вид затрат должен принадлежать только одному виду деятельности и включаться только в одну функциональную группу на каждом уровне подчиненности.

Единость базы распределения затрат в пределах одной функциональной группировки. Это требование вызывает необходимость включать в одну группу те затраты, которые связаны с опреде-

ленным видом деятельности, имеют общую причину возникновения и общий оценочный фактор. Например, затраты, связанные с закупками, могут оцениваться количеством заказов на закупку, а затраты на рационализацию и изобретательство – количеством рационализаторских предложений и патентов.

Вышеизложенный подход к понятию видов деятельности и предъявляемым к ним требованиям был использован при определении структуры видов деятельности.

В основу формирования исходной базы состава и содержания затрат были положены Методические рекомендации по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса и Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные министерствами экономики, статистики и анализа, финансов, труда и зарегистрированные в Реестре государственной регистрации 11.02.1998 г. № 2293/12.

Анализ номенклатуры и содержания производственных расходов показал, что существующая в нормативных документах группировка затрат по статьям лишь частично отражает виды деятельности. Например, статья общепроизводственных расходов «Ремонт оборудования и транспортных средств» характеризует деятельность ремонтных служб. Статья общехозяйственных расходов «Подготовка кадров» также характеризует деятельность – одну из функций по управлению кадрами. В то же время статья «Амортизация оборудования, транспортных средств и ценного инструмента» не отражает вид деятельности, а показывает способ перенесения стоимости перечисленных в названии статьи объектов на продукцию. Статьи «Прочие расходы» носят собирательный характер и включают затраты, относящиеся к разным видам деятельности. Так, в группе прочих производ-

ственных затрат содержатся разные по направлению затраты: «расходы на командировки работников цехов» и «расходы по инвентаризации незавершенного производства».

Основным шагом в упорядочении затрат по видам деятельности было формирование номенклатуры видов деятельности и функций, и на их основе создание классификатора косвенных затрат, включаемых в себестоимость продукции.

Предложенная система учета затрат по функциям принципиально отличается от традиционного метода и имеет ряд преимуществ. Во-первых, сбор затрат осуществляется не по структурным подразделениям, а по видам деятельности и функциям. В результате отпадает необходимость перераспределения затрат обслуживающих подразделений по производственным подразделениям промышленных предприятий. Во-вторых, используется новая технология формирования базы распределения затрат. При методе функционального учета используется большее число носителей затрат, чем в обычной системе. Это дает возможность учесть влияние многих факторов на уровень распределяемых затрат.

Метод учета затрат по функциям дает наибольший эффект в формировании оперативной информации о затратах, необходимой для принятия управленческих решений.

Наряду с оперативностью, заметным преимуществом учета затрат по функциям, на наш взгляд, являются: большая информативность, наглядность и открытость управленческой отчетности о фактическом состоянии уровня затрат на предприятии. Руководство имеет возможность получить сведения о том, какое звено в цепочке производственных функций наиболее слабое, при выполнении какой функции накладные расходы превысили плановые или нормативные, где кроются резервы экономии затрат. ■