

УДК 657

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ, ПРОСЛЕЖИВАНИЕ И НАЗНАЧЕНИЕ ЗАТРАТ И РЕСУРСОВ

Чепоров В.В.

*Таврический национальный университет имени В.И. Вернадского, Симферополь, Украина
E-mail: cheporov@crimea.edu*

На основе теоретических и эмпирических исследований определены цели распределения затрат, проведен сравнительный анализ классификации критериев и видов распределения затрат. Предложено нормативное использование концепции «назначения затрат» как инструмента регулирования ресурсного обеспечения государственного сектора экономики, а также использование гомогенных пулов затрат для распределения ресурсов, а не затрат, которые они порождают.

Ключевые слова: распределение, прослеживание и назначение затрат, носители затрат, критерии и цели распределения затрат, гомогенные пулы затрат.

ВВЕДЕНИЕ

Распределение затрат является важным моментом в учете, поскольку многие из затрат, связанных с проектированием, производством и продвижением продуктов и услуг трудно идентифицируются с самими продуктами и услугами, которые при этом создаются.

Обычно управленческий учет классифицирует производственные затраты как прямые или как накладные (непрямые). Это различие является важным, поскольку системы учета затрат обрабатывают эти два вида затрат по-разному. Различие иногда очень тонко, поскольку классификация на прямые или непрямые затраты является функцией от объекта затрат, а также частично зависит от выбора руководителей и бухгалтеров. Деннис Каплан в главе 8 своей книги «Концепции и методы управленческого учета» приводит три определения прямых затрат из разных учебников по управленческому учету [4]:

Прямыми затратами объекта затрат являются затраты, которые связаны с объектом затрат и могут быть прослежены в нем экономически целесообразным путем.

Прямыми затратами являются затраты, которые могут быть непосредственно добавлены к единице продукции на стадии рассмотрения.

Прямыми затратами являются затраты, которые можно легко проследить для конкретных продуктов.

Прямые затраты также называют первичными. Для производственных компаний, прямые затраты обычно классифицируют на материальные и трудовые.

Накладными расходами являются затраты, связанные с объектом затрат, но которые не могут быть прослежены в объекте затрат экономически целесообразным путем. Накладные расходы не являются прямо переносимыми на конкретные единицы продукции.

Различие между прямыми затратами и накладными расходами связано с мерой того, как система бухгалтерского учета относится к затратам. Поэтому, будут ли некоторые затраты являться прямыми или накладными зависит от выбора, сделанного менеджером и бухгалтером по учету затрат.

Существуют три способа, с помощью которых накладные расходы могут рассматриваться в любом контексте принятия решений: 1) они могут быть проигнорированы, 2) они могут рассматриваться как единовременные и 3) они могут быть распределены на продукцию и услуги (т.е. на объекты затрат), к которым они относятся. Каждый из этих трех вариантов допустим, в зависимости от обстоятельств и целей, для которых ведется учет.

Целью работы является определение причин распределения затрат на основе теоретических и эмпирических исследований, классификация критериев и видов распределения затрат и их нормативное регулирование, а также выработка подходов к переходу от распределения затрат к распределению (назначению) их носителей.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА

1. Цели распределения затрат

Ч. Хорнгрен и др. отмечают, что распределение затрат связано с тремя основными целями [5, с. 180]:

1. Для определения доходов и оценки активов. Затраты распределяются на продукты и проекты для оценки стоимости запасов и себестоимости проданных товаров. Такое распределение часто служит целям внешней финансовой отчетности. Однако распределенные расходы также часто используются менеджерами для планирования, оценки эффективности и мотивации менеджеров.

2. Для получения желаемой мотивации. Распределение затрат иногда осуществляется в целях влияния на управленческое поведение, и тем самым, способствует установлению связи между целями и управленческими усилиями. В некоторых организациях отсутствует распределение затрат, связанное с официальными требованиями, внутренним аудитом или внутренним управленческим консалтингом, поскольку высшее руководство не хочет поощрять его использование. В других организациях присутствует распределение затрат лишь по некоторым статьям, чтобы стимулировать менеджеров для определения превышения выгоды от специфических услуг над затратами.

3. Чтобы оправдать затраты и получить возмещение. Иногда цены на услуги непосредственно основаны на затратах и распределение может быть необходимо для обоснования принимаемых предложений. Например, в государственных контрактах часто указывается цена, которая включает в себя возмещение затрат плюс некоторую прибыль. В этом случае распределение затрат становится заменителем обычной рыночной информации при установлении цен.

С точки зрения Дж. Джиамбальво [6] компании распределяют затраты по четырем основным причинам:

1. Чтобы предоставить информацию, необходимую для принятия решений. Поскольку в процессе производства потребляются ресурсы, то их распределение осуществляется для продуктов, подразделений и т.п., как за плату, так и бесплатно. С точки зрения принятия решений распределенные затраты должны измерять альтернативные издержки использования ресурсов компании. К сожалению, это трудно реализовать на практике, поскольку альтернативные издержки могут быстро изменяться.

2. Для борьбы с легкомысленным отношением к использованию общих ресурсов. Можно было бы утверждать, что постоянные затраты не должны быть распределены вообще. Но без взимания платы (или распределения этих затрат) ресурсы часто используются легкомысленно или для несущественных целей.

3. Для поощрения менеджеров при оценке эффективности предоставляемых внутренних услуг. Распределение затрат полезно, поскольку оно призывает руководство оценивать услуги, за предоставление которых они получают ресурсы (например, затраты, выделяемых на их отделы или продукты).

4. Для расчета полной себестоимости продукции для целей финансовой отчетности и для определения цен на основе затрат. Так, например, стандарты бухгалтерского учета в США (GAAP) требует "полного учета затрат" для целей внешней отчетности. В результате непрямым производственным затратам должны быть распределены на произведенные товары. Кроме того, полная информация о затратах требуется в ситуациях, если договор предусматривает ценообразование на основе «затраты плюс». В этом случае должны быть распределены не только производственные накладные расходы, но и другие общие и административные расходы.

Результаты эмпирических исследований целей распределения накладных расходов также представляют значительный интерес.

В работе [1] приведены результаты опроса компаний относительно целей распределения накладных затрат.

Респондентам было предложено указать важность круга задач при распределении накладных затрат по 5-балльной шкале Лайкерта (от 1 = не важно до 5 = очень важно). Ценообразование продукции и услуг было оценено как наиболее важная задача в распределении накладных затрат со средним значением 3,74 и значением моды 4 (N = 70). Контроль за затратами был выбран в качестве второй наиболее важной цели со средним значением 3,68 и значением моды 4 (N = 54). Внешняя отчетность и планирование производства или услуг были на уровне средней важности для целей распределения накладных затрат, средние значения составили 2,78 и 2,88 соответственно и значение моды 3 (N = 46 и 53). Оценка подразделения и оценка эффективности менеджеров были в целом очень важными целями в распределении накладных затрат со средним значением 3,14 и 3,17 и значением моды 4 (N = 57 и 58) соответственно. Контроль за непредвиденными затратами был оценен в качестве третьей наиболее важной задачи со средним значением 3,25 и значением моды 4 (N = 52).

Цели распределения затрат тесно связаны с целями информационных систем. Распределение затрат необходимо, по меньшей мере, для четырех функций информации и систем учета затрат, а именно, для оценки запасов с точки зрения внешней отчетности, планирования и мониторинга затрат, связанных с деятельностью и процессами, а также для краткосрочных и долгосрочных стратегических решений.

Кроме того, поскольку методы распределения затрат являются составной частью общей системы оценки повышения эффективности деятельности компании,

распределение затрат, как правило, влияет на поведение участников в рамках общей системы.

Таким образом, разработчики систем учета должны тщательно рассматривать мотивационные и поведенческие аспекты альтернативных методов распределения затрат.

2. Виды распределения затрат и их сравнение

Термин «распределение затрат», принятый в русскоязычной учетной литературе может иметь несколько смыслов в англоязычной литературе (allocation, apportionment, assignment, tracing).

Попытка наиболее общего определения термина «распределение» дается в глоссарии Консорциума международного расширенного управления (САМ-I) [3], в рамках которого был разработан метод калькулирования на основе деятельности (активности).

В определении термина «распределение» используется несколько терминов: пропорциональное распределение, дистрибуция, прослеживание и назначение. Т.е., согласно [3], распределение – это:

1. Пропорциональное распределение или дистрибуция.

2. Процесс назначения затрат для активности или объекта затрат, когда прямое измерение не существует.

Распределение затрат в узком смысле происходит, когда накладные и другие расходы относятся непосредственно на центр затрат. Распределение накладных затрат в этом смысле является более конкретным и можно непосредственно относить точные суммы затрат на каждый центр затрат. Однако некоторые расходы, такие как заработная плата управленческого персонала не могут быть отнесены к одному отделу и, следовательно, еще один метод должен использоваться для распределения таких расходов.

Такой вид распределения обычно называют пропорциональным распределением (apportionment).

Распределение и пропорциональное распределение являются методами, которые используются для распределения затрат между различными центрами в зависимости от того, какому отделу или центру затрат принадлежат определенные затраты или порция определенных затрат. Основное различие между распределением (дистрибуцией) и пропорциональным распределением заключается в том, что распределение используется тогда, когда накладные расходы могут быть непосредственно связаны с одним отделом или центром затрат, пропорциональное распределение используется, когда накладные затраты порождаются несколькими отделами.

При распределении (дистрибуции) вся сумма расходов будет направлена на один отдел, а в пропорциональном распределении затраты будут разделены между центрами затрат. Распределение (дистрибуцию) гораздо легче и проще осуществить, поскольку расходы будут напрямую относиться к одному центру затрат. Пропорциональное распределение может быть довольно сложным, поскольку

процент затрат, которые должны быть назначены каждому отделу могут быть трудными для определения.

Следующим видом распределения является прослеживание. В глоссарии САМ-I [3] приводится следующий пример. Назначение затрат электроэнергии для активности машин с использованием машино-часов является распределением, поскольку машино-часы являются косвенным показателем потребления энергии. Распределение может быть преобразовано в режим прослеживания, если понесены дополнительные затраты на процедуру измерения (например, в случае размещения измерителя мощности на машине).

В подразделении одного из украинских банков, который арендует помещение в государственном вузе, был установлен электрический счетчик, при этом затраты на счетчик были компенсированы более низкой оплатой за электроэнергию, чем списанная пропорционально площади доля таких затрат в целом по университету. Т.е. банк перешел от пропорционального распределения к прослеживанию затрат.

В деятельности высших учебных заведений другим примером распределения является пропорциональное распределение затрат между студентами, которые обучаются за счет разных источников финансирования, поскольку некоторые виды деятельности осуществляются одновременно для всех или части студентов (лекции, семинары). В этом случае процесс распределения не может быть преобразован в процесс прослеживания.

С другой стороны, когда отдельное подразделение университета (факультет или кафедра) осуществляет деятельность для нескольких специальностей, процесс распределения может быть преобразован в процесс прослеживания, поскольку можно измерить объем активности для каждой специальности в отдельности, которые являются объектами отнесения затрат. В этом случае фактически используется метод взаимных услуг при перераспределении затрат, в отличие от метода прямого распределения.

Таким образом в [3] прослеживание определено как назначение затрат для деятельности или объектов затрат с использованием наблюдаемых измерителей потребления ресурсов активностью.

Прослеживание, как правило, предпочтительнее, чем распределение, если данные существуют, или могут быть получены при разумных затратах.

Прослеживание также называют прямым прослеживанием [3].

В связи с этим, не прямые затраты в [3] определены как суммы затрат, которые распределяются, но не прослеживаются для активности или объекта затрат. Например, затраты на контроль или тепло могут быть распределены на активность на основе прямых рабочих часов.

Последним термином, связанным с распределением является назначение. Назначение затрат определено [3] как прослеживание или распределения ресурсов для активности или объекта затрат.

В данном случае распределение затрат является назначением не прямых затрат на один или более объектов затрат по некоторой формуле. Поскольку этот процесс не является прямым назначением, а результируется в различных распределенных количествах в зависимости от базы распределения, либо на основе выбранного

метода (формулы), некоторые авторы рассматривают распределение затрат, как процесс, имеющий, до некоторой степени, произвольную природу.

Далее следует остановиться на нескольких моментах.

Во –первых, в данном случае речь идет о распределении не затрат, а ресурсов, которые при их использовании превращаются в затраты, однако данная разница не находит должного отражения в научных исследованиях. Переход от распределения затрат к распределению их факторов связан с гомогенностью затратных пулов.

Второй момент связан с тем, что назначение затрат определено, как прослеживание или распределения ресурсов для активности или объекта затрат.

В таблице 1 приведено сравнение положительных и отрицательных сторон процедур назначения и распределения.

Таблица 1

Сравнение процессов назначения и распределения затрат

	Назначение:	Распределение:
Плюсы:	<ul style="list-style-type: none"> • Отражает прямые взаимоотношения • Дает информацию для анализа в режиме реального времени • Уменьшает нагрузку на систему во время закрытия периода • Носит динамический характер (может меняться по мере изменения окружающей среды) • Дает возможность управления производственными возможностями (использование ресурсов) 	<ul style="list-style-type: none"> • Обеспечивает механизм ассоциации затрат, когда отслеживание количества невозможно или сопряжено со значительными затратами
Минусы:	<ul style="list-style-type: none"> • Должно иметь способность отслеживать или приписывать количество при передаче от отправителя к получателю 	<ul style="list-style-type: none"> • Основано на подходе с полным поглощением затрат • Как правило, менее точное • Связано с высоким спросом на системные ресурсы в конце периода • Статический набор допущений редко обновляется

Источник: [2]

На рис. 1 приведено сравнение распределения затрат (пропорционального) и назначения затрат. В процессе распределения общая сумма непрямых затрат распределяется согласно выбранной пропорции. В процессе назначения распределенные суммы могут быть такими же, но дополнительной характеристикой является количество ресурса и его физическое значение (драйвер ресурсов), а также

количество используемого ресурса со стороны объектов затрат (например, заказов), которое связано с активностью по использованию ресурсов (драйвер активности).

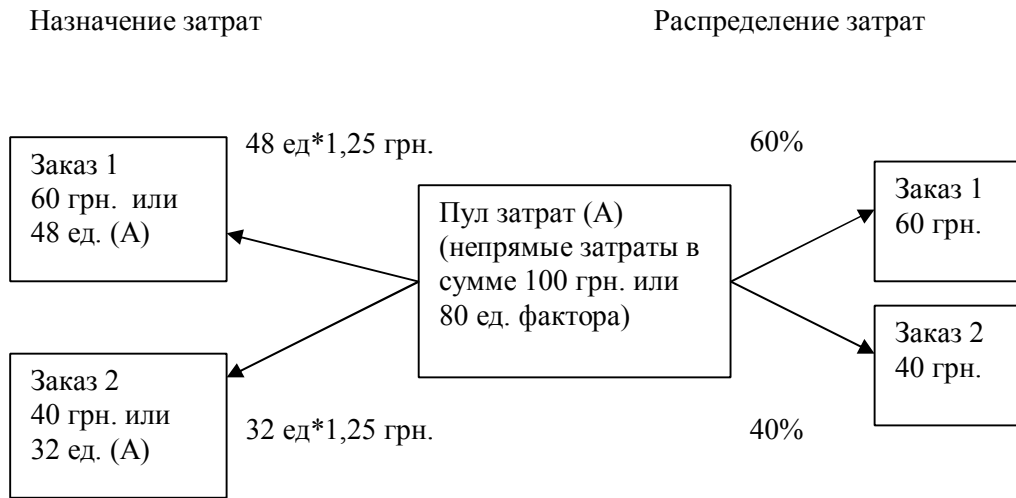


Рис.1. Прослеживание затрат при их назначении и дистрибуция при распределении

Драйвер ресурсов в [3] определен как мера количества ресурсов, потребляемых в результате активности. Примером драйвера ресурса может быть процент от общего числа квадратных метров площади, занимаемой деятельностью. Этот фактор используется, чтобы выделить часть стоимости эксплуатации объектов в активности.

Драйвер активности в [3] определен как измерение частоты и интенсивности спроса на активность со стороны объектов затрат. Он используется для распределения затрат на объекты затрат и представляет собой отдельную позицию в структуре продукта или счете клиента по активности (например, количество номеров деталей, которые используются для измерения потребления материалов в активности, связанной с каждым продуктом, типом материала или компонентой). Количество заказов измеряет потребление активности, связанной с заказом по каждому клиенту. Иногда драйвер активности используется как индикатор выхода активности, такой как количество заказов, связанных с покупательской активностью.

В [3] определен еще один драйвер – драйвер затрат, как любой фактор, который вызывает изменение в затратах активности. Например, качество деталей полученных за счет активности (процент деталей, которые имеют дефекты) является определяющим фактором в работе, которая требует активности и, следовательно, влияет на ресурсы. Деятельность может иметь несколько драйверов затрат, связанных с ней.

Крест САМ-I [3] (рис.2) иллюстрирует наличие трех типов драйверов: драйвера ресурсов и драйвера активности, которые связаны с системой калькулирования

ABC и их общим названием – драйвер затрат - термин, который используется в системе управления ABM.

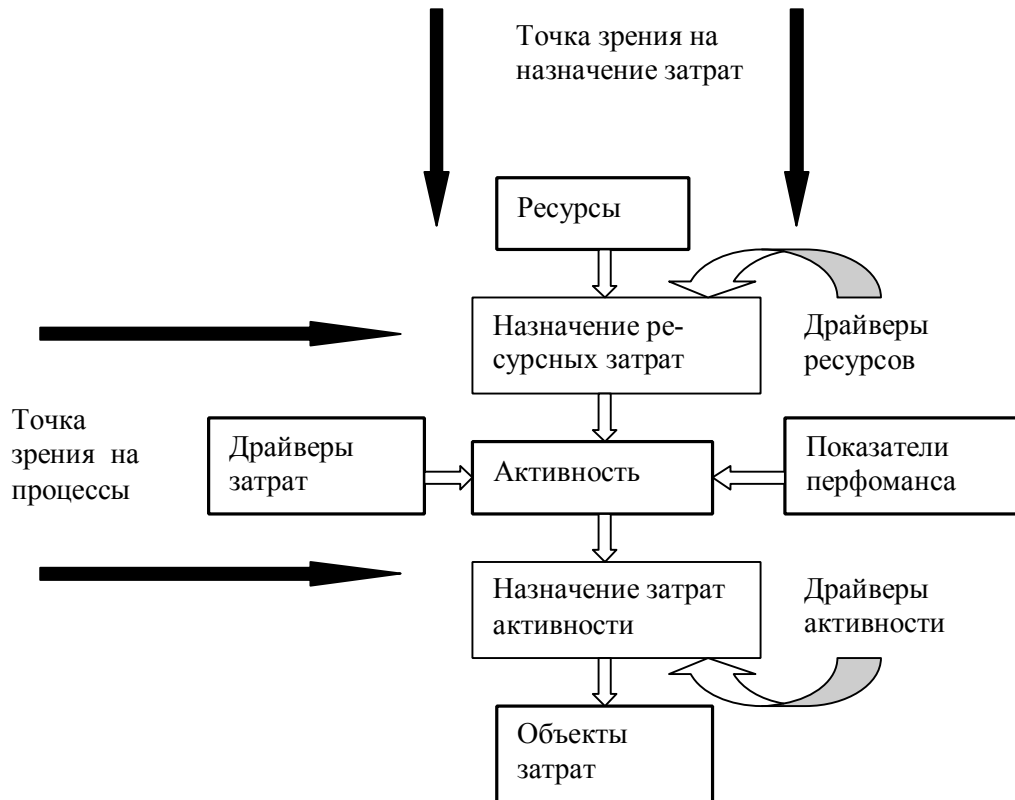


Рис.2 Крест САМ-I [3]

Следует заметить, что под прослеживаемостью в глоссарии [3] подразумевается способность назначения затрат с использованием причинно-следственной связи непосредственно для активности или объекта затрат экономически целесообразным способом.

3. Теоретическая основа распределения и ее влияние на нормативное регулирование

Третий момент связан с выбором критериев распределения затрат и требованием к наличию причинно-следственной связи в процессах распределения, прослеживания или назначения затрат.

Теоретически основы распределения может строиться на базе одного из следующих критериев: причинно-следственного, полученной выгоды, справедливости или способности переносить. Выбор критериев может влиять на выбор базы распределения.

С точки зрения принципа соответствия затрат и выгод логично определять себестоимость объекта (например, потребителя, активности, отдела, продукта) на основе "причинно-следственных" отношений. Идея состоит в том, чтобы распределять затраты в зависимости от их причины, т.е. носителей (драйверов) затрат.

Если носитель (драйвер) затрат не может быть идентифицирован, или легко определен, то схема распределения не воспринимается как "справедливая и равноправная" при ее использовании [7].

Используя методы регрессионного и корреляционного анализа можно попытаться определить связь между затратами и драйверами затрат объективно. С другой стороны, если объективное измерение, основанное на "причинно-следственной" связи затруднено, или его невозможно получить, или присутствует конфликт с целями распределения, то может использоваться логика "справедливости и равенства". Например, для целей оценки эффективности и мотивации, логика "справедливости и равенства" иногда больше подходит для общих административных затрат и затрат, связанных с обеспечением деятельности компании.

Примерами таких затрат являются заработная плата топ-менеджмента, внутренний аудит, правовое и медицинское обеспечение компании, реклама, направленная на содействие имиджа компании, связь с общественностью и др. С точки зрения "справедливости и равенства" можно утверждать, что эти расходы не должны быть распределены на всех, или, если они распределяются на различные сегменты компании, то должна быть использована логика «способности нести».

Таким образом, поиск «справедливого и равноправного» метода распределения часто приводит разработчиков систем к логике затрат, как "способности нести".

В США федеральные налоги и налоги штатов на прибыль основаны на логике "способности нести" [7], т. е. они являются прогрессивными в том смысле, что с более высоких доходов платят более высокий процент по сравнению с теми, кто имеет более низкий доход.

Как правило, метод распределения должен отражать цель распределения. Например, для целей, связанных с калькуляцией себестоимости продукции затраты, как правило, распределяются (или прослеживаются), основываясь на логике "причины и следствия".

ВЫВОДЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ДАЛЬНЕЙШИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

Таким образом, применение термина назначение больше уместно при использовании подходов, связанных с взглядом на затраты, как на ресурсный спрос, используемый в методе ABC калькулирования. Однако, различие в содержании понятий распределение и назначение связано не только с применяемым методом учета (традиционный метод на основе полного поглощения затрат и метод ABC).

Применение концепции драйверов затрат позволяет, с одной стороны исключить влияние организационной структуры через пулы гомогенных затрат, а с другой стороны перейти от распределения затрат в денежном измерении к назначению ресурсов в физическом измерении.

Причинно-следственная связь не является единственным критерием, однако именно она часто используется при регулировании процессов распределения затрат. Некоторые примеры из практики свидетельствуют о необходимости включения термина «распределения затрат» или «назначение затрат» в условиях государственного финансирования, как, например, в Циркуляре А-21 США при распределении не прямых затрат в системе высшего образования. В противном случае возникают проблемы с определением базы распределения ресурсов при взаимной деятельности и внутренней конкуренцией между подразделениями, которая может приводить к нарушению как причинно-следственной связи, так и критерия «справедливого» распределения

Например, в секторе высшего образования перераспределение ресурсов на основе нагрузки является примером "причинно-следственных" отношений при финансировании всех затрат вуза или только заработной платы преподавателей. Другие базы распределения, например, кредиты по учебному плану могут быть выбраны исходя их других критериев, нарушая принцип "причинно-следственных" отношений между целями финансирования (программно-целевой метод в Украине) и распределением ресурсов внутри вуза.

Список литературы

1. Abusalama F.A. Barriers to adopting activity-based costing systems (ABC): an empirical investigation using cluster analysis (Thesis) / Fawzi Abdalla Abusalama [электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://arrow.dit.ie/cgi/viewcontent.cgi?article=1010&context=busdoc>
2. Anvari M. Cost management / M Anvari [электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.anvari.net/6_CM/CostManagementTraining_Section3-QAs.pdf
3. CAM-I Glossary [электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.activitybasedmgmt.com/CAM-I.htm>
4. Caplan D. Management accounting: concepts and techniques / Dennis Caplan [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.introtocost.info/TOC.htm> :
5. Horngren C. Management accounting / Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, William O. Stratton, Howard D. Teall, George Gekas .- Fifth Canadian edition. - Pearson Education Canada, 2007.- 880 pp
6. Jambalvo J. Managerial accounting /James Jambalvo [электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.pearsoned.ca/highered/divisions/virtual_tours/horngren/man_acc/Ch05ManAcc.pdf
7. Martin J. Management accounting: concepts, techniques & controversial issues: Chapter 6: The traditional two stage cost allocation approach / James R. Martin [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://maaw.info/Chapter6.htm>

Чепоров В.В., Розподіл, простежування та призначення витрат і ресурсів / В.В. Чепоров // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія «Економіка і управління». – 2013 – Т. 26 (65). № 1. - С. 164-173.

На основі теоретичних і емпіричних досліджень визначено мету розподілу витрат, проведений порівняльний аналіз класифікації критеріїв та видів розподілу витрат. Запропоновано нормативне використання концепції «призначення витрат» як інструменту регулювання ресурсного забезпечення державного сектора економіки, а також використання гомогенних пулів витрат для розподілу ресурсів, а не витрат, які вони породжують.

Ключові слова: розподіл, простежування і призначення витрат, носії витрат, критерії та цілі розподілу витрат, гомогенні пули витрат.

Статья поступила в редакцию 02. 09. 2013 г.