

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ИХ ВОЗНИКНОВЕНИЯ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПРОВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ СТРУКТУРИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассмотрен учет затрат по местам их возникновения в результате проведения финансовой структуризации предприятия, также приведены основные преимущества данного процесса

Разработка эффективной системы управления затратами в настоящее время достаточно актуальна как для промышленных предприятий Республики Беларусь, так и для экономически развитых стран. Большинство из них придерживаются принципа расчета и распределения затрат согласно существующим методикам бухгалтерского учета в РБ. Так, в РБ согласно пункту 2.5 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) все затраты необходимо классифицировать по экономическим элементам, в состав которых они входят. Второй вид классификации предусмотрен пунктом 2.11 того же нормативного документа. В соответствии с ним промышленные предприятия могут ранжировать свои затраты по статьям калькуляции. Их примерный типовой перечень приведен в «Отраслевых методических рекомендациях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)». Обе приведенные классификации полностью соответствуют требованиям ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь и являются достаточными для внешних пользователей информации (государственные проверяющие органы, аудиторские компании). Однако помимо предоставления информации внешним пользователям предприятию также необходима внутренняя управленческая отчетность. Ведение такой отчетности позволяет высшему уровню управленцев на предприятии взглянуть на ведение своего бизнеса в ракурсе оценки эффективности в целом, а также различных его аспектов. С этой точки зрения две выше перечисленные группировки затрат имеют ряд недостатков. К наиболее существенным из них можно отнести:

➤ в группировке затрат по элементам отсутствует содержание затрат производства и их целевое назначение; достаточно сложно выявить резервы снижения себестоимости;

➤ при группировке затрат по статьям калькуляции (как и по экономическим элементам) невозможно оценить эффективность деятельности структурных подразделений предприятия.

Таким образом, чтобы избежать указанных недостатков и построить прозрачную систему управления затратами необходимо подвергнуть их еще одному виду классификации – по местам возникновения.

В общем виде этот срез системы управления затратами представлен на рисунке 1. На первом этапе затраты группируются согласно требованиям законодательства в области бухгалтерского учета (то есть по экономическим элементам). Второй этап предусматривает разделение затрат согласно местам их возникновения. Такая группировка позволяет в последующем определить эффективность работы каждого структурного подразделения, где возникли те или иные затраты. Благодаря такому подходу управленческий персонал наряду с традиционной бухгалтерской получает качественно иную отчетность в виде управленческого баланса и управленческого отчета о прибылях и убытках (блок – расчет финансовых результатов). Еще одним достоинством предлагаемого механизма можно считать более точный расчет затрат по продуктам, который становится возможным благодаря использованию более подходящей базы распределения затрат, возникших в том или ином подразделении (расчет затрат по носителям).

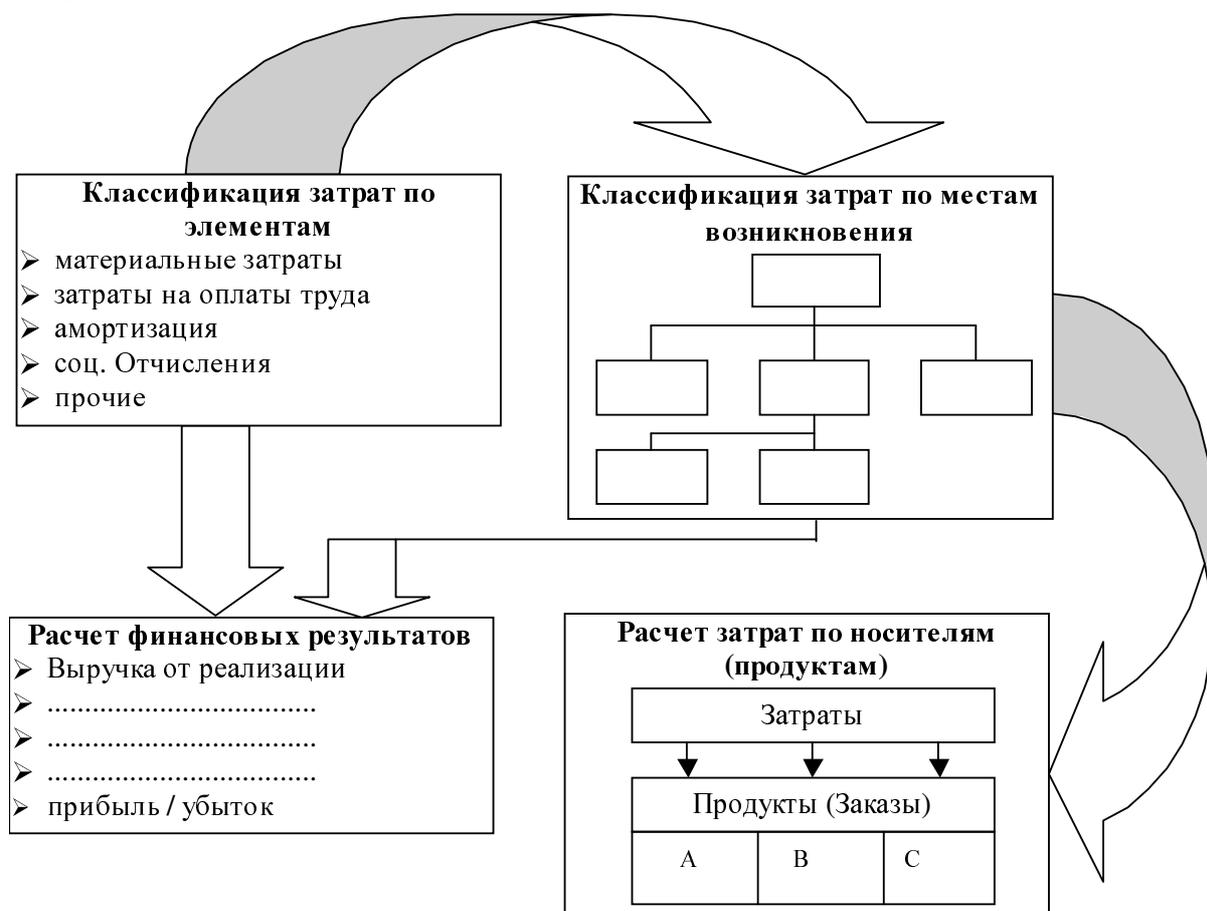


Рис. 1. Панорама процесса распределения затрат предприятия.

Процесс образования мест возникновения затрат должен базироваться на следующих основных принципах:

1. *Принцип возможного распределения затрат* – возникающие затраты должны быть четко прописаны в соответствующих документах касательно их отнесения на то или иное подразделение (то есть на те подразделения, которые участвовали в их образовании);

2. *Принцип наличия однозначных базовых величин* – базовыми величинами в данном случае являются измерители затрат, которые позволяют определить точные нормы затрат. Такой базовой величиной может служить время работы машинного оборудования или затраты труда основных производственных рабочих. При помощи этой базовой величины можно достаточно точно распределить, к примеру, затраты на электроэнергию по местам возникновения данного вида затрат.

3. *Принцип сфер ответственности* – на местах возникновения затрат необходима организация процесса контроля за ними. Этот принцип подразумевает наличие персональной ответственности руководителя подразделения в случае превышения затрат над заданными плановыми показателями.

Создание механизма отнесения затрат по местам их возникновения становится возможным благодаря проведению финансовой структуризации предприятия и созданию центров финансовой ответственности.

Финансовую структуризацию можно определить как выделение в составе предприятия центров финансовой ответственности (далее ЦФО).

ЦФО – структурное подразделение, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное воздействие на расходы и/или доходы от этих операций и отвечающее за величину данных расходов и/или доходов. Результатом работы центра финансовой ответственности является достижение целевого значения того или иного финансового показателя. Выделяют следующие основные показатели, за соблюдение которых структурные подразделения несут ответственность:

- затраты;
- выручка;
- маржинальный доход;
- прибыль;
- рентабельность капитала (прибыль / вложенный капитал*100%).

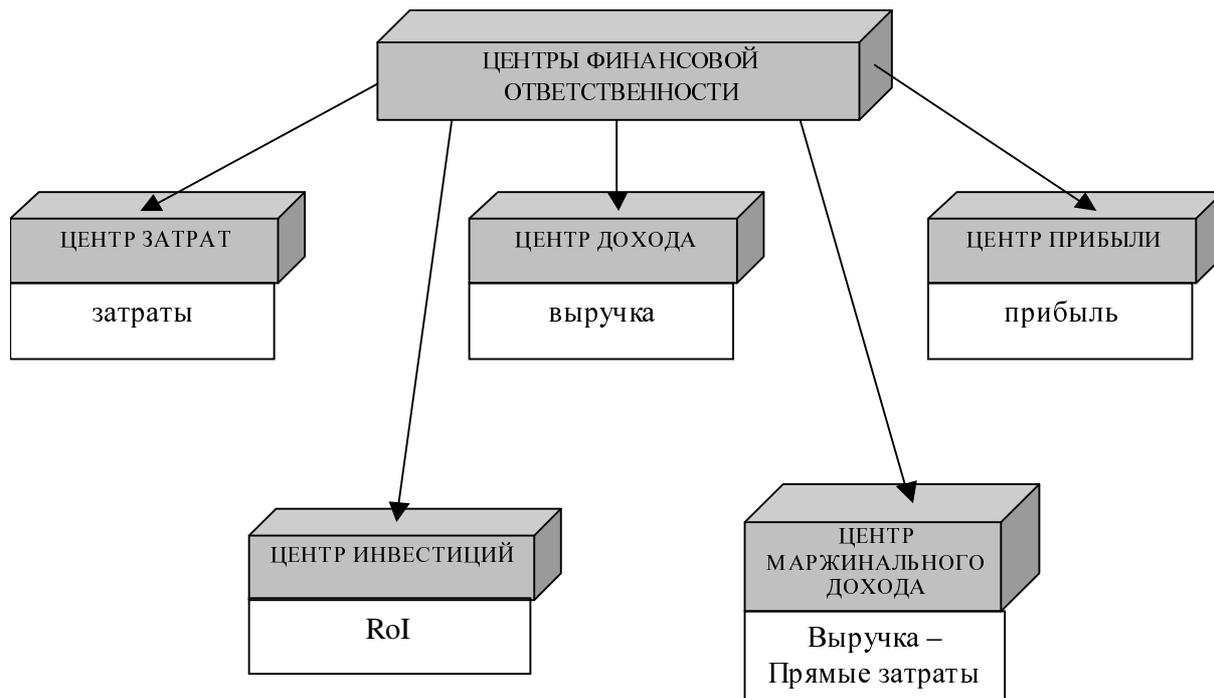


Рис. 2. Виды центров финансовой ответственности

В связи с этим различают пять типов центров финансовой ответственности (см. рис. 2).

1. Центр затрат – центр ответственности, менеджер которого контролирует затраты центра и несет за них ответственность.

2. Центр дохода – центр ответственности, менеджер которого контролирует доходы центра и несет за них ответственность.

3. Центр прибыли – центр ответственности, менеджер которого контролирует доходы, затраты и прибыль центра и несет за них ответственность.

4. Центр инвестиций – центр ответственности, менеджер которого контролирует прибыль центра и несет за нее ответственность, а также принимает решения о величине оборотного капитала и капитальных вложениях.

Грамотная реорганизация финансовой структуры предприятия с выделением в ней центров возникновения затрат позволяет решить две основные задачи:

➤ оценить эффективность деятельности структурных подразделений (используется метод сравнения плановых и фактических показателей по затратам);

➤ повысить степень точности распределения косвенных затрат по носителям.

После структурного выделения центров затрат определяют их цели, задачи, а также назначают лиц, ответственных за их функционирование на предприятии (процесс персонификации ответственности). Деятельность центра затрат ограничена определенным бюджетом затрат. Поэтому центр затрат можно

охарактеризовать как структурное подразделение, направленное на создание определенного количества качественной продукции за какой-то промежуток времени в рамках заданного бюджета затрат. Основной задачей управляющего таким подразделением является соблюдение бюджетных показателей по затратам при соблюдении значений ряда других экономических показателей (объем производства, доля брака и т.д.).

Центры затрат, выделенные на базе ряда подразделений предприятия, также могут быть структурированы (рис. 3). Различают две группы центров затрат на предприятии: основные и вспомогательные. К основным центрам затрат относятся те, которые непосредственно участвуют в создании конечной продукции и распределяют свои затраты напрямую по носителям (продуктам). Такие центры затрат также подразделяются на два вида – главные и побочные.

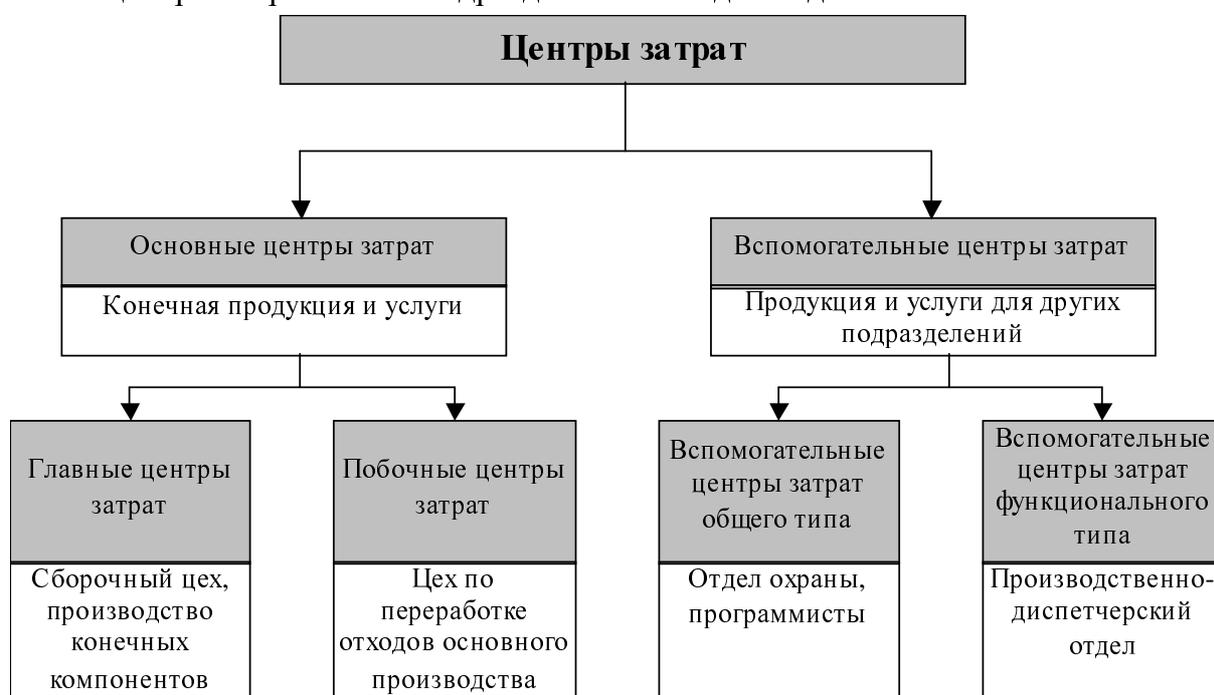


Рис. 3. Классификация центров затрат на предприятии

Главными центрами затрат считают те, которые участвуют в производстве основной продукции предприятия. Примером может служить сборочный цех предприятия, на котором происходит процесс сборки основной выпускаемой продукции.

Побочными основными центрами затрат считают центры, в которых выпускается продукция, не считающаяся основной для данного предприятия (например подразделение, занимающееся переработкой отходов основного производства).

Помимо основных выделяют также вспомогательные центры затрат. К ним относятся центры затрат, производящие продукцию или оказывающие услуги

другим подразделениям, а также распределяющим свои затраты по другим центрам затрат. При этом выделяют две группы вспомогательных центров затрат: вспомогательные центры затрат общего и функционального типа. Вспомогательные центры затрат общего типа производят продукцию или оказывают услуги всем подразделениям предприятия (например, служба охраны, программисты и т.д.). Вспомогательные центры затрат функционального типа производят продукцию (оказывают услуги) и распределяют свои затраты только по отдельным подразделениям.

Такая классификация центров затрат во многом обусловлена процессом возникновения и распределения затрат на предприятии. Проведение на предприятии финансовой структуризации и выделение в результате этого процесса центров затрат схематично представлено на рис. 4.

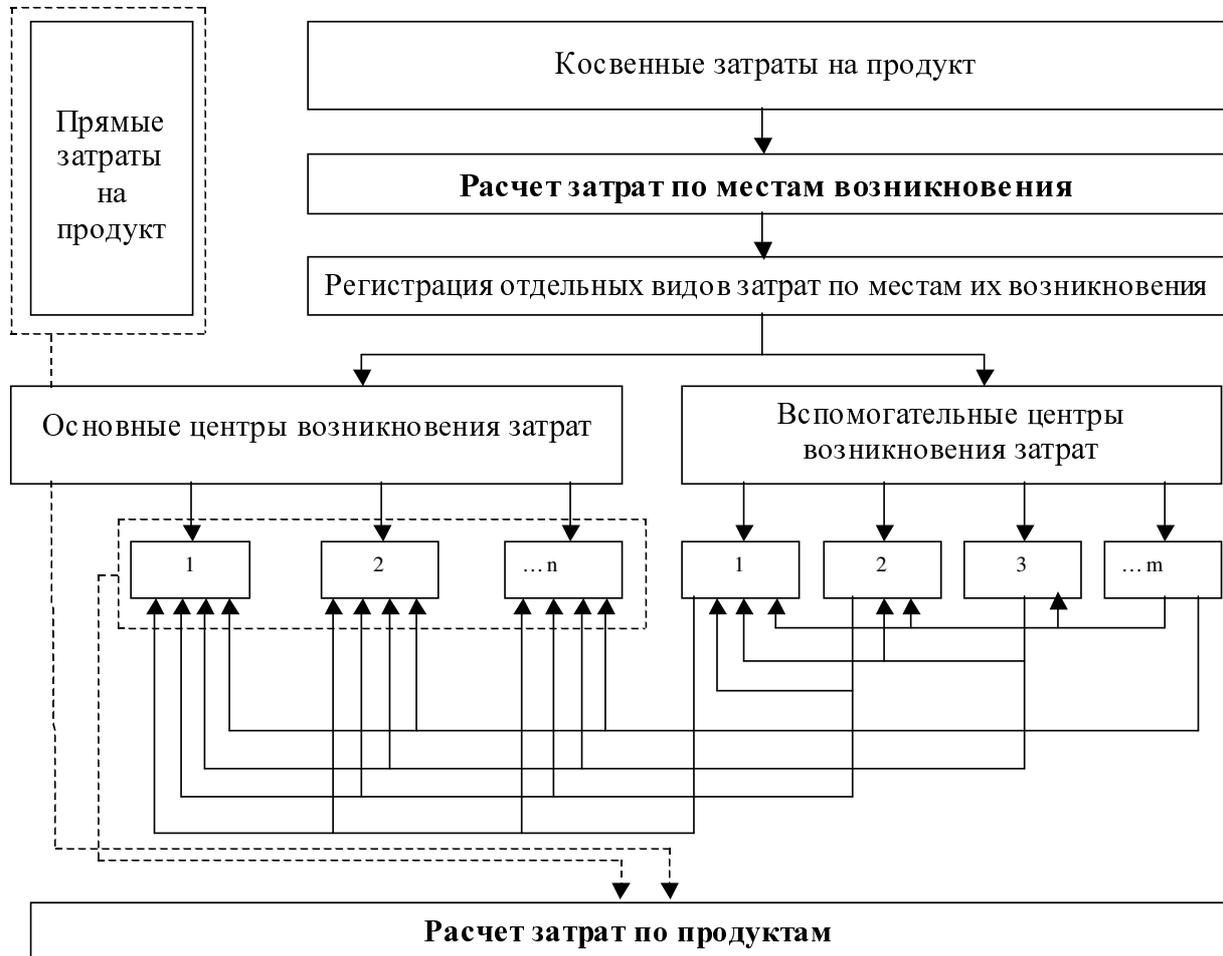


Рис. 4. Схема управления затратами по местам возникновения в разрезе центров затрат

После регистрации отдельных видов косвенных затрат та их часть, которая пришлась на вспомогательные центры возникновения затрат, распределяется каждым центром как между собой, так и на основные центры затрат. Последние

помимо собственных затрат получают от вспомогательных центров распределенные наиболее точным способом косвенные затраты. Таким образом, появляется возможность рассчитать и проанализировать эффективность деятельности различных подразделений предприятия.

На последнем этапе происходит расчет затрат по продуктам. Рентабельность конечных производимых продуктов будет отличаться от показателей традиционного "бухгалтерского" расчета, поскольку затраты на производство данных продуктов распределяются принципиально иным способом.

После проведения финансовой структуризации использование управленческого подхода по данному вопросу позволяет повысить степень точности калькуляции продуктов. Это происходит благодаря распределению косвенных затрат по продуктам согласно индивидуально-подобранным базам распределения.

Этот процесс можно рассмотреть на примере составления листа расчета производственных затрат. Данная форма представляет собой матрицу затрат, в которой столбцы – это центры финансовой ответственности, а строки – элементы затрат. Таким образом, суммирование данных по столбцам показывает величину затрат по каждому центру затрат. Общие суммы по строкам – это совокупные затраты по данному элементу затрат.

<i>Прямые затраты</i>	2171	1375	604	547	4697
<i>Косвенные затраты</i>	54	778	817	189	1838

<i>База распределения затрат</i>	<i>Время работы персонала</i>	<i>Время работы оборудования</i>	<i>Изделие № 1</i>	<i>Время работы персонала</i>
Изделий № 1	45 %	35 %	–	50 %
Изделие № 2	55 %	65 %	100 %	50 %
Изделий № 1	30	506	817	94,5
Изделие № 2	24	272	–	94,5

Матрица затрат позволяет получить информацию о том, где на предприятии возникла данная статья затрат и какой вид ресурса при этом использовался. По каждому центру ответственности итоговая сумма затрат делится на прямые и косвенные, после чего становится возможным распределить их по создаваемым продуктам. При этом для каждого центра затрат используется та база распределения, которая наиболее точно отражает природу возникновения распределяемых затрат (таблица 1).

Таблиця 1.

<i>Участок Статья</i>	<i>Сборочный цех</i>	<i>Прессовый цех</i>	<i>Участок монтажа</i>	<i>Участок упаковки</i>	<i>Всего</i>
<i>Материальные затраты</i>	1500	500	200	300	2500
<i>Сдельная заработная плата</i>	550	450	150	100	1250
<i>Оклады</i>	-	385	474	142	1001
<i>Амортизация</i>	121	425	254	147	947
<i>Аренда</i>	-	-	-	-	-
<i>Техобслуживание оборудования</i>	42	235	145	24	446
<i>Прочие</i>	12	158	198	23	391
<i>Всего</i>	2225	2153	1421	736	6535

Таким образом, в результате проведения финансовой структуризации и выделения центров затрат менеджмент предприятия на выходе получает:

- достаточно точную и детализированную управленческую информацию в рамках системы управления затратами для оценки эффективности работы отдельных подразделений;
- экономически обоснованную калькуляцию производимых продуктов благодаря более точному распределению косвенных затрат.
- возможность персонифицировать ответственность руководителей структурных подразделений за принятие управленческих решений, что в дальнейшем может привести к более качественному процессу планирования.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Экономика предприятия. Учебник / под редакцией Ф.К. Беа, Э.Дихтла, М. Швайтцера) – М.: 1999 ИНФРА–М
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.98 г. № 19-12/397.
3. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика. – Мн. УП «ИВЦ Минфина», 2001. – 152 с.
4. Управление затратами на предприятии: Учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; Под. ред. Г. А. Краюхина. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 277с.
5. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. Второе изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега – Л; Высш. шк., 2002. – 528 с.