

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия. – СПб.: Питер, 1999. – 416 с.
2. Смирнов А. Государственно-корпоративный сектор и его развитие // Экономист. – 2008. – № 1. – С. 3–14.
3. Петухов В. Некоторые вопросы административно-правового регулирования организации и деятельности корпораций в России // Право и экономика. – 2000. – № 4. – С. 7–13.
4. Бердашкевич А.П., Булаев Н.И. О правовом статусе Российской корпорации нанотехнологий // Инновации. – 2007. – № 12 (110). – С. 19–22.
5. Суворов Н.С. Об юридических лицах по римскому праву. – М.: Статут, 2000. – 299 с.
6. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 01.12.2007), «О некоммерческих организациях» // Российская газета. – 2007. – № 271 (4 декабря).
7. Горизонты промышленной политики. Веб-сайт экспертного совета по промышленной политике [Электронный ресурс]. – 2007. – Режим доступа: <http://www.prompolit.ru>.
8. Федеральный закон от 21.12.2001 № 178-ФЗ (ред. от 01.12.2007) «О приватизации государственного и муниципального имущества» // Российская газета. – 2002. – № 16 (26 января).
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Российская газета. – 1998. – № 153–154 (12 августа).
10. Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // Российская газета. – 2002. – № 209–210 (2 декабря).
11. Российская экономика в 2007 году. Тенденции и перспективы. (Выпуск 29) – М.: ИЭПП, 2007. – 657 с.
12. Федеральный закон от 17.05.2007 № 82-ФЗ «О банке развития» // Российская газета – 2007. – № 108 (24 мая).
13. Федеральный закон от 19.07.2007 № 139-ФЗ «О российской корпорации нанотехнологий» // Российская газета. – 2007. – № 159 (25 июля).
14. Федеральный закон от 21.07.2007 № 185-ФЗ «О фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства» // Российская газета. – 2007. – № 162 (27 июля).
15. Федеральный закон от 30.10.2007 № 238-ФЗ «О государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта» // Российская газета. – 2007. – № 247 (3 ноября).
16. Федеральный закон от 23.11.2007 № 270-ФЗ «О государственной корпорации «Ростехнологии» // Российская газета. – 2007. – № 264п (26 ноября).
17. Федеральный закон от 01.12.2007 № 317-ФЗ «О государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» // Российская газета. – 2007. – № 272 (5 декабря).

Поступила 14.05.2008 г.

УДК 338.585

МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЗАТРАТ

О.Н. Петухов

Томский политехнический университет
E-mail: petukhov2007@rambler.ru

Разработан методический подход к формированию системы показателей, являющихся информационной базой планирования затрат. Подход позволяет сформировать затратные группы и соответствующие им базы распределения, которые наиболее полно отражают характер изменения затрат на предприятии.

Ключевые слова:

Планирование, распределение затрат, виды деятельности, затратные группы, база распределения затрат, продуктовая диверсификация, информационная база планирования затрат, система показателей, объект затрат.

Для планирования и распределения затрат используется несколько подходов. Наиболее адекватным подходом является подход, основанный на видах деятельности. Этот подход, теоретически был предложен в 1960-х гг. в США. В практике массовое использование началось в 1980-х гг. с обострением конкурентной борьбы, повышением качества продукции, сложности и дифференциации продукции [1]. Этот 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. Помимо этого, данный подход, основанный на распределе-

нии затрат на единицу продукции по видам деятельности, позволяет генерировать ряд показателей нефинансового характера, формирующих информационную базу планирования затрат [2]. В связи с этим возникает необходимость разработки подхода для формирования системы показателей.

Алгоритм построения системы показателей, формирующей информационную базу планирования затрат на единицу продукции, включает в себя следующие этапы, рисунок.

На первом этапе на основе признаков структурной декомпозиции формируется перечень видов деятельности, используя определение вида деятельности и признака «вклад в производство продукции» классификации видов деятельности.

Структурная декомпозиция затрат, осуществляемая на основе видов деятельности, так как подход к распределению затрат по видам деятельности позволяет наиболее адекватно осуществить их распределение функциональным процессам производства, что особенно актуально для условий продуктовой диверсификации. В управленческой литературе можно встретить термины, ассоциируемые или отождествляемые с понятием вида деятельности – функция, процесс.

Виды деятельности классифицируют по следующим признакам, таблица.

Под видом деятельности, опираясь на отечественные и зарубежные исследования [3–5], мы понимаем совокупность действий, выполняемых в ходе функциональных процессов предприятия, которые могут быть обособлены, детализированы на основе отличительных свойств.

Виды деятельности, представляя детализацию процессов, в свою очередь, могут быть детализированы до операций. Под операцией мы будем понимать определенные характерные действия, имеющие количественную величину. Выбор конкретных видов деятельности зависит от функциональной специфики работы предприятия или его отдельных служб.



Рисунок. Алгоритм построения системы показателей

В методическом подходе будут использованы признаки классификации видов деятельности «вклад в производство продукции» и «уровень иерархии видов деятельности». Необходимость использования признака «вклад в производство продукции» связана с тем, что данный признак, характеризует процессы, потребляемые изделиями в

условиях продуктовой диверсификации на промышленных предприятиях.

Таблица. Классификационные признаки видов деятельности

Признаки классификации	Группы видов деятельности
Этапы создания продукции	Маркетинг, НИОКР, проектирование, производство, материально-техническое снабжение, сбыт
Функции процесса управления	Планирование, контроль и анализ, организация, мотивация
Характер производственных процессов	Основные, вспомогательные, обслуживание
Область проявления	Внешние и внутренние
Степень значимости	Главные и второстепенные
Степень полезности	Полезные, бесполезные, вредные
Вклад в производство продукции	Первичные (материально-техническое снабжение, производство, маркетинг, сбыт, сервис), вторичные, связанные с обеспечением технологических процессов (технология, обслуживание производства), общее управление (инфраструктура фирмы, работа с кадрами)
Уровень иерархии видов деятельности	Единицы продукции, партии изделий, продуктовой линии, общего управления

Производственная, экономическая среды предприятий изменяются в направлении увеличения роли функций обеспечивающего и поддерживающего характера, связанных с конструкторской поддержкой, обеспечением качества, управлением, организацией и обслуживанием. Старые методы не учитывают различное потребление этих функций различными изделиями. Традиционно в экономике в качестве объекта затрат является готовое изделие, его часть, либо процесс, его часть, готовая продукция, незавершенное производство, запасы, центр ответственности. Вид деятельности может являться одним из объектов затрат. Данный объект используется в концепции оценки затрат по видам деятельности.

При формулировании вида деятельности необходимо соблюдать следующие правила: точность, обобщенность определения [6].

Точность. Формулировка вида деятельности должна отражать действительное содержание процесса (действия), и второстепенные детали не должны отвлекать внимание от главного, решающего.

Обобщенность определения. Чем в более обобщенной форме определяется вид деятельности, тем меньше ограничивающих условий накладывается на варианты выбора базы распределения. Противоположная тенденция, проявляющаяся в излишней конкретизации проблем, ведет, наоборот, к ограничению вариантов.

На втором этапе осуществляется группировка видов деятельности согласно признаку «уровень иерархии видов деятельности»:

- единицы продукции;
- партии изделий;
- продуктовой линии;
- общего управления.

Данный этап необходим для того, чтобы отразить влияние продуктовой диверсификации в затратах на уровни видов деятельности, так и на уровне единицы продукции. Одним из новых объектов затрат является вид деятельности. Данный объект используется в концепции оценки затрат по видам деятельности. Мы согласны с позицией Р. Каплана [7], который считает, что для отражения влияния продуктовой диверсификации, виды деятельности целесообразно сгруппировать по 4 уровням иерархии: уровень единицы продукции, партии изделий, продуктовой линии, общего управления. Р. Каплан пишет, что уровень единицы продукции включает виды деятельности, которые связаны непосредственно с производством каждой единицы продукции. Например, для предприятия машиностроения, если каждая единица продукции требует машинной обработки, то в затратную группу «Машины», характеризующую вид деятельности «машинная обработка», включаются затраты на обслуживание оборудования, компьютерную поддержку, электроэнергию, калибровку.

Уровень партии изделий объединяет виды деятельности, имеющие отношение к партии изделий больше, чем к единичному изделию. Это такие виды деятельности, как подготовительные работы, получение материалов и незавершенного производства и проверка их качества, внутренние перемещения, упаковка и транспортировка, обеспечение качества готовой продукции. Уровень продуктовой линии включает виды деятельности, поддерживающие продуктовую линию в целом. Для предприятия таким видом деятельности может являться конструкторская поддержка. Уровень общего управления обеспечивает поддержку и содержание предприятия как единого целого.

На третьем этапе формируются затратные группы для каждого вида деятельности. В связи с тем, что после выделения видов деятельности необходимо определить затраты на каждый вид деятельности, для этого затраты группируют в определенные группы.

На наш взгляд, исторически первым является термин затратная группа. Определение ее можно сформулировать следующим образом: затратная группа – совокупность накладных расходов на объект затрат или группу объектов затрат.

Для устранения многозначности и неопределенности, на наш взгляд, определение необходимо дополнить рядом признаков, которые позволят в теории и на практике упростить формирование затратных групп [8].

Признак «однородности». При формировании затратной группы необходимо учитывать, чтобы она была однородной. Однородная затратная груп-

па – это группа, где каждый вид накладных расходов распределяется по продуктовым линиям с одним и тем же коэффициентом потребления. Под коэффициентом потребления следует понимать долю накладных расходов, приходящихся на каждый продукт, либо однородность может выражаться в составе затрат включаемых в затратную группу.

Признак «доступности информации». Данный принцип заключается в том, что затраты, входящие в затратную группу, собираются согласно фактору (показатель базы распределения), лежащему в их основе. Как правило, используется наиболее доступная информация по факторам, влияющим на затраты на продукцию. Это значительно упрощает работу аналитической службы бухгалтерии и процесс расчета затрат, связанных с единицей продукции.

Признак «технологичности». Затраты, согласно данному признаку, формируются исходя из технологии производства изделий или маршрутной технологии. Кроме того, все затраты, возникающие в процессе производства, можно разделить на зависящие от объема производства и не зависящие, кроме того виды деятельности выделяются на основные, связанные непосредственно с процессом производства, и вспомогательные, связанные с обслуживанием производственного процесса. Соответственно точно также можно формировать и затратные группы, которые непосредственно связаны с производством продукции и затратные группы, связанные с обслуживанием процесса производства.

Признак «структуры». Согласно данному принципу, затратная группа формируется, исходя из производственной структуры предприятия. Практически на каждом предприятии существуют подразделения или отделы, связанные с производством продукции, обеспечением ресурсами и оборудованием, сбором информации о работе предприятия; планированием перспективных направлений в работе предприятия; маркетинга и сбыта; сервиса для покупателей; общего управления; и вспомогательные: работа с кадрами; инвестиции; обеспечение предприятия энергетическими ресурсами; обслуживание. Каждый из отделов несет затраты, которые объединяются в затратные группы. Например, затратная группа «общее управление» может включать в себя затраты отделов, связанных со сбором информации о работе предприятия; планированием перспективных направлений в работе предприятия; маркетинга и сбыта; сервиса для покупателей; общего управления.

На четвертом этапе осуществляется выбор базы распределения затрат экспертным подходом для каждой затратной группы.

Выбор показателя базы распределения осуществляется на основе изучения процессов потребляемых изделиями, классификации баз распределения. База распределения – это мера деятельности, используемая как основание для определения поведения затрат, от которой зависит величина затрат на конкретный вид деятельности.

Кроме того, база распределения выбирается на основе критериев: приобретаемые выгоды, корреляция, возможность в обеспечении покрытия затрат [9].

Признак «приобретаемые выгоды» характеризуется тем, что затраты можно распределять исходя из получаемых при этом выгод, с точки зрения распределения накладных расходов для предприятия в целом. Например, затраты на обогрев помещений могут распределяться в зависимости от занимаемой подразделениями площади. Значит, в качестве базы распределения используется площадь помещения, чем больше площадь, тем больше затрат приходится на определенное подразделение.

Признак «корреляция» характеризуется степенью корреляции между видом деятельности или затратной группой и выбранной базой распределения. Например, для затратной группы вида деятельности «Проверка качества» базой распределения может быть либо количество проверок, либо время на проведение проверок. В случае, если для всех продуктов время проверки одинаково, то 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.

Признак «возможность в обеспечении покрытия затрат» характеризуется тем, что после выбора базы распределения затраты должны распределяться с учетом возможностей объекта покрывать определенные расходы. Например, распределение заработной платы руководства предприятия между структурными подразделениями может распределяться на основе выручки, что позволит отнести большую часть накладных расходов на наиболее прибыльное подразделение, в связи с тем, что данное подразделение способно поглотить большую часть затрат.

После выбора баз распределения осуществляется экспертный опрос. Экспертные оценки можно получить путем непосредственного контакта организаторов с экспертами или заочно на основе индивидуального или коллективного опроса в письменном или устном изложении. Каждый из этих методов имеет свои преимущества и недостатки, и для решения каждой задачи специально назначается организаторами определенный метод.

Для сбора информации наиболее целесообразно использовать в качестве метода получения индивидуального мнения членов экспертной группы анкетирование. В связи с тем, что он обладает простотой и не требует больших затрат на осуществление.

Для исследования связей между затратной группой и выбранными показателями баз распределения необходимо использовать метод ранговой корреляции, так как он обладает достаточной ин-

формативностью и простотой использования. Методом показателя базы распределения (признака) для затратной группы выступает его относительная интенсивность по сравнению с интенсивностью другого показателя базы распределения. Количественной характеристикой интенсивности признака служит номер данного признака, который является рангом, а сам процесс расположения признаков наблюдения по относительной степени интенсивности ранжированием.

Ранги не являются количественными категориями, так как характеризуют лишь упорядоченность в соответствии со степенью выраженности интенсивности признака, но не величину этой степени. Метод ранговой корреляции позволяет расположить объекты исследования в порядке возрастания (или убывания) какого-либо присущего им свойства.

Получение и обработка экспертных оценок методом ранговой корреляции включает в себя следующие этапы:

1. Создание экспертной комиссии: рабочей группы и экспертной группы.
2. Сбор мнений специалистов путем анкетного опроса.
3. Составление сводной матрицы рангов на основе данных экспертного опроса.
4. Анализ существенности, значимости исследуемых факторов, объектов.
5. Оценка средней степени согласованности мнений экспертов путем расчета коэффициента конкордации.
6. Оценка значимости коэффициента конкордации.

Известно, что при создании экспертной комиссии численность ее зависит от числа оцениваемых факторов. Нижняя граница численности, как правило, составляет 3–6 человек. Причем каждое направление, по которым оцениваются факторы, должно быть представлено равным числом экспертов.

Сбор мнений специалистов осуществляется путем анкетного опроса. Каждому специалисту предлагается заполнить анкету, содержащую перечень показателей баз распределения для данной затратной группы, подлежащим изучению. Опрашиваемые могут включить в анкету дополнительные показатели баз распределения, если сочтут это необходимым.

Специалистам предлагается дать оценку каждому показателю (фактору), путем присвоения ему рангового номера. Фактору может присваиваться ранг от 1 до «*n*» (число факторов). При этом фактору, которому специалист дает наивысшую оценку, присваивается ранг 1. Если специалист признает несколько факторов равнозначными, то им присваивается одинаковый ранговый номер. Такие ранги носят название «связанных рангов».

На основании анкет составляется сводная матрица рангов. Если в столбцах матрицы имеются связанные ранги, то необходимо произвести переформирование рангов. Переформирование рангов производится потому, что порядковая шкала, получаемая в результате ранжирования, должна удовлетворять условию равенства числа рангов числу ранжируемых факторов. Сумма рангов, полученная в результате ранжирования факторов, должна быть равна сумме чисел натурального ряда. Переформирование рангов производится путем присвоения факторам, имеющим одинаковое значение новых рангов – равных средней арифметической номеров мест, занимаемых ими в упорядоченном ряду. После заполнения сводной матрицы рангов проводится проверка правильности ее составления, путем исчисления контрольной суммы и суммы всех столбцов (при этом суммы по столбцам должны быть равны между собой), которые должны быть равны друг другу.

В преобразованной сводной матрице рангов подсчитывается сумма каждой строки и затем сумма строк. Они должны совпадать. Фактор с наименьшей суммой рангов (исходя из условий ранжирования) имеет наибольшее значение, и наоборот, фактор с наименьшей суммой рангов оценивается экспертами как наименее важный.

На основе полученных сумм рангов можно исчислить показатели весомости рассмотренных факторов, для того, чтобы можно было использовать наиболее значимый показатель базы распределения для затратной группы.

На пятом этапе на основе статистических подходов оценивается значимость результатов экспертных оценок. Результатом данного этапа является использование базы распределения для затратной группы (этап 6), либо выбор новой базы распределения (этап 4). В случае, если выбор базы распределения не осуществим, то проводится переформирование затратных групп (этап 3) и выбор базы распределения (этап 4). При условии не реализации выбора показателя базы распределения в данном случае, то переформируется перечень видов деятельности используя определение вида дея-

тельности и признака «вклад в производство продукции» классификации видов деятельности (этап 1). Затем осуществляется группировка видов деятельности по уровням иерархии (этап 2), формирование затратных групп (этап 3) и выбор базы распределения (этап 4).

Пятый этап необходим так, как полученные оценки факторов можно считать достаточно надежными при условии хорошей согласованности экспертов, для чего проводится обобщение мнений экспертов, путем исчисления коэффициента конкордации. Значение коэффициента конкордации лежит в пределах от 0 до 1. Когда мнение специалистов полностью совпадают, то величина коэффициента стремится к 1, при несовпадении мнений – стремится к 0.

Для того, чтобы убедиться, что полученный коэффициент, характеризующий среднюю степень согласованности мнений экспертов, является величиной не случайной и можно доверять полученным результатам, то осуществляется проверка его значимости на основе путем расчета критерия согласия (критерий Пирсона).

На шестом этапе завершается выбор базы распределения для затратной группы.

В результате выполнения этапов 1–6 осуществляется построение системы показателей, формирующей информационную базу распределения затрат.

Современные подходы к планированию и распределению затрат не дают четких указаний и рекомендаций по выбору показателей, которые необходимо формировать. Данный методический подход помогает точно определить затраты по продукции, процессам и видам операций, а также предоставляет финансовую и нефинансовую информацию, необходимую для выявления возможностей по снижению затрат и совершенствованию функционирования предприятия. Примером успешной реализации изложенного подхода может служить апробация на машиностроительном предприятии в г. Томске.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Васильков А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176 с.
2. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филин», 1996. – 344 с.
3. Куценко Т. Метод ABC. Особенности практического применения // Финансовый директор. – 2005. – № 7. – С. 65–68.
4. Портер М. Международная конкуренция: Пер с англ. / Под ред. и с предисловием В.Д. Шетинина. – М.: Международные отношения, 1993. – 896 с.
5. Савчук В.П. Управление финансами предприятия. – Минск: Бинном. Лаборатория знаний, 2005. – 480 с.
6. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. – СПб.: Бизнес Микро, 1999. – 84 с.
7. Kaplan R.S. One Cost System isn't Enough // Harvard Business Review. – 1988. – January/February. – С. 68–95.
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет, ситуации и примеры: Пер. с англ. – Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
9. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 815 с.

Поступила 03.06.2008 г.