

Правильно измерить затраты - принять правильное решение

Другова З.К., кандидат фармацевтических наук, эксперт-консультант консалтинговой компании АНО «Международный менеджмент качества и сертификация»

Рогова О.В., ассистент кафедры экономики. Институт социально-гуманитарных отношений. Национальный исследовательский Томский Политехнический университет

Аннотация. *В статье рассмотрены вопросы использования технологий осуществления учета затрат по видам деятельности ABC (Activity based costing) в обеспечении эффективного стратегического управления предприятиями. Доказано, что эффективность операционной деятельности предприятий и ее результативность зависит не от качества выбранной руководством стратегии, а от качества ее реализации. Проанализированы подходы к внедрению метода учета затрат по видам деятельности для целей стратегического управления предприятием.*

Ключевые слова: прямые затраты, накладные расходы, формирование себестоимости, факторы затрат.

В условиях возрастания конкурентной среды руководству предприятия для поддержания конкурентоустойчивости, необходимо иметь четкое представление о рентабельности различных видов выпускаемых продуктов (оказываемых услуг). так же понимать какое влияние оказывают принимаемые управленческие решения на финансовые результаты и на величину затрат(costs)*. В этих условиях неизбежно возникает необходимость совершенствования и создания четкой системы учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости выпускаемой продукции. В решение таких проблем процессно-ориентированное управление может внести определенный вклад, оно изначально появилось как метод расчета затрат, гарантирующий точность.

Если обратиться к требованиям стандарта ГОСТ Р ИСО 1014-2005 «Руководство по управлению экономикой качества» (п.7.2) то они подтверждают, что ключевым моментом для владельцев бизнес-процессов считается максимизация добавленной стоимости, которая является базовой концепцией традиционной системы управленческого учета.

п. 7.2 Предприятие должно идентифицировать и контролировать затраты, связанные с каждой операцией выбранных процессов. Основной акцент делается на внутрифирменных процессах, т. е. на операционной деятельности. Для оценки наиболее эффективного способа выполнения каждого отдельного бизнес-процесса необходимо количественное измерение элементов затрат, так как измерения служат важным индикатором качества и эффективности процессов. Этот тезис в целом прослеживается в требованиях стандарта

* затраты (costs)- англоязычный термин переводится на русский язык различными терминами: затраты, расходы, издержки, в литературе часто используются как синонимы.

ГОСТ Р ИСО 1014-2005. Для эффективного управления необходимо знать не только объем, но и структуру, и динамику затрат. Что касается структуры затрат, то большинство компаний уже обладают достаточным опытом в отслеживании и оценке прямых затрат, т.е. повседневной работы сотрудников, осуществляют накопление информации о ставках затрат и нормативных затратах, проблемы возникают в сфере накладных расходов**[4].

Сложность их количественной оценки в себестоимости обусловлена тем, что они являются общими для двух или более объектов затрат и возникают в связи с обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением.

Способ оценки накладных расходов при определении себестоимости конкретного продукта, товара, услуги осуществляется при помощи выбранной методики. Известны два подхода распределения накладных расходов: условное распределение и установление причинно – следственной связи (рис 1).

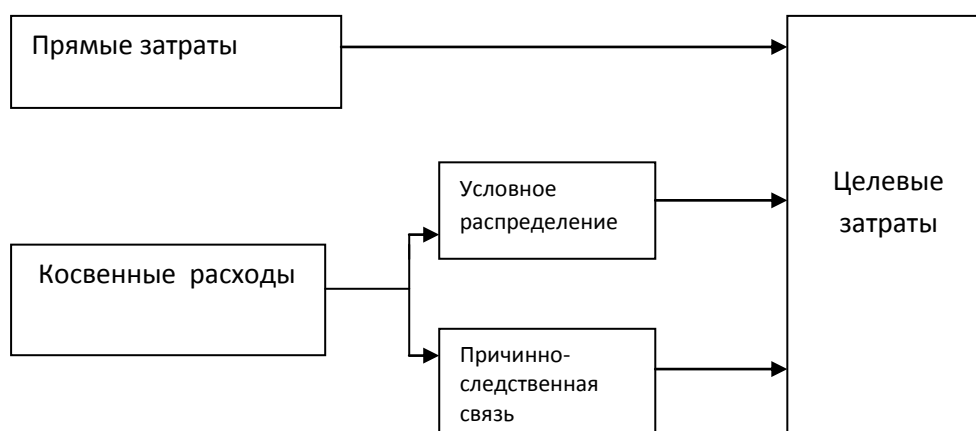


Рис 1. Подходы к распределению затрат

Условное распределение лежит в основе традиционного метода учета затрат, такой подход успешно работает, когда компании производят небольшое количество продуктов, а также когда накладные расходы составляют небольшую долю в структуре затрат. Так, на

**Классификация затрат по отношению к технологическому процессу подразделяется на основные и накладные. В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции (услуг), затраты подразделяются на прямые и косвенные. В статье (обоснование) косвенные и накладные расходы будут рассматриваться как синонимы.

На протяжении XIX и большей части XX века методы учета затрат были достаточно простыми не возникало сложностей с порядком их распределения, большую часть в структуре составляли прямые трудовые затраты (рис 2).

Для отнесения накладных расходов на продукцию использовалась одна база распределения,* установленная для всего предприятия в целом, или несколько баз для различных подразделений.

Распределение на объекты осуществлялось по предварительно установленной (плановой) норме накладных расходов. Плановая норма (ставка) определялась до начала текущего периода путем деления плановой суммы всех накладных расходов за период, на плановую величину показателя, принятого в качестве базы распределения (машино-часы или человеко-часы). Чаще выбирали человеко-часы, так как оплата труда являлась основным элементом в структуре затрат (себестоимости продукции) [3,6].

Таким образом, применение традиционного подхода распределения накладных расходов произвольно направляет потоки затрат на ресурсы в различные объекты, например, на производство товаров, без учета логических связей и с использованием ограниченного количества измерителей затрат (баз распределения). Все это не позволяет точно оценить себестоимость выпускаемых товаров (оказываемых услуг). В результате применения такого подхода будет получена условная себестоимость объекта.

На протяжении последних десятилетий XX в. происходит изменение в структуре затрат (рис.2), накладные расходы постепенно замещают прямые трудовые затраты, это

обусловлено следующими факторами: рост автоматизации, обслуживание автоматизированных устройств, выпуск продукции более широкого ассортимента с коротким циклом производства, увеличение расходов по маркетингу, сбыту, на исследования рынка, которые в последнее время в значительной степени увеличились по сравнению с ростом заработной платы [4,7].

В сложившихся производственных условиях традиционные подходы распределения накладных расходов перестали себя оправдывать, поскольку распределение на объект осуществляется в значительной степени условно. Все эти факторы способствовали изучению и внедрению новых подходов отнесения накладных расходов.

*База распределения - это показатель, используемый при распределении накладных расходов, он обуславливает их величину.

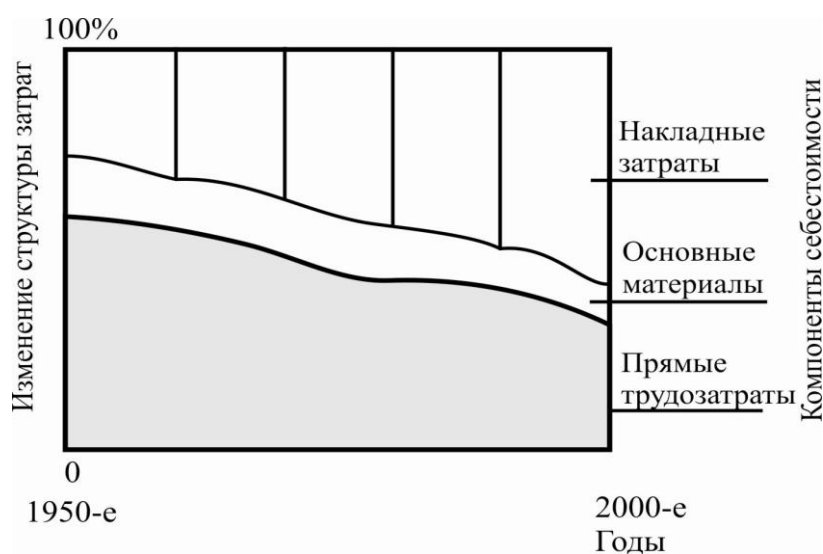


Рис.2. Накладные расходы приходят на смену прямым [4]

Американскими учеными были проанализированы недостатки традиционных подходов, полученные результаты и послужили толчком к разработке и внедрению нового подхода отнесения накладных расходов, позволяющим наиболее точно определить себестоимость объекта. Разработчики нового подхода Р. Купер и Р. Каплан назвали свой метод Activity based costing (ABC), название которого переводится российскими исследователями по-разному: калькулирование по операциям, действиям, функциям. В связи с различным толкованием и переводом данной аббревиатуры за методом закрепилось в российской практике, название «АВ-костинг», нетрадиционная калькуляционная система, которая рассматривает **операции** источником возникновения затрат.

В основе ABC метода лежит постулат: что не продукция является причиной возникновения затрат, а совершаемые операции (действия), в результате которых и возникают затраты. Одну и ту же продукцию, даже в рамках одной компании, можно выпустить, затратив различные объемы ресурсов. Понесенные затраты зависят от многих обстоятельств: от выбранной технологии, количества ошибок, переделок и уровня дефектности, числа управленческого персонала, возглавляющих процесс производства и т.п.

Следовательно, от организации бизнес- процессов зависит, сколько потребуется ресурсов, а значит, каков будет уровень совокупных затрат компании. Продукция – результат этой деятельности, а потому сама по себе не порождает затраты. Ее

себестоимость – лишь следствие организации всех процессов компании, степени совершенства как самой компании, так и ее отдельных сотрудников и партнеров [2,6].

В целом отличительные особенности ABC метода от традиционного, состоят в порядке распределения косвенных расходов, в подходах сбора информации. Так в традиционной системе по «нисходящему» потоку устанавливается плановая норма накладных расходов и ее распределение осуществляется с применением ограниченного числа измерителей затрат (баз распределения). ABC – метод предусматривает «восходящий» метод сбора данных, далее оценка информации о накладных расходах, которая позволяет сгруппировать их, отследить и отнести их к затратам на основе установления причинно-следственной связи. ABC метод предполагает детализацию затрат по бизнес- процессам и видам деятельности, если рассмотреть метод структурно, он включает следующие стадии:

- √ выбор объектов учета затрат,(вид деятельности),сбор информации;
- √ группировка накладных расходов по видам деятельности;
- √ определение фактора (носителя*) затрат для каждой группы;
- √ оценка накладных расходов и метод их отнесения по объектам затрат.

Первая стадия внедрения ABC метода – определение видов деятельности (функций), которые формируют ее фундамент. Под видами деятельности подразумевают те операции, которые выполняет персонал, оборудование для создания продукта и на которые приходится большая часть расходов. Общепринятой процедурой является проведение опроса сотрудников, обеспечивающих основную деятельность компании с просьбой описать их основные действия.

На второй стадии осуществляется группировка накладных расходов по видам деятельности. Первоначально перечень видов деятельности получается достаточно объемный, необходимо сгруппировать накладные расходы для каждого вида деятельности. Его сокращают путем объединения однотипных операций. К примеру, могут быть объединены несколько действий в области поступления сырья от его выгрузки до сортировки и размещения по местам хранения. Все эти действия можно рассматривать как погрузо-разгрузочные операции и т.д. Важной особенностью стадии группировки является учет уровня объединения видов деятельности (ед. продукции, партия, потребитель и т.п.).

Третья стадия - определение факторов затрат, влияющих на расходы. Для определения факторов, воздействующих на расходы на какой-либо вид деятельности используют термин «носитель затрат»*. Для каждой группы накладных расходов

*Термин носитель затрат (как синонимы употребляются фактор, драйвер, измеритель затрат), используется для обозначения событий или усилий от которых зависит величина затрат за конкретный вид деятельности.

Выбирается фактор (носитель затрат), который помогает установить связь между осуществляемыми операциями и потребляемыми ресурсами. Выбранный фактор, должен как можно лучше отражать потребление ресурсов данным видом деятельности, **поскольку от этого зависит точность исчисления себестоимости продукции.**

Существуют два наиболее общих типа факторов операционные и временные. Операционные факторы – это измерители количества произведенных операций (действий), таких как количество счетов выставленных потребителям, для операций управления персоналом – количество сотрудников предприятия и т.д.

Временные факторы определяют количество времени, требуемое для совершения операции, к примеру, время, необходимое для наладки оборудования или проверки качества продукции, они считаются более точными измерителями затрат, но вместе с тем

более сложны для учета, поэтому на практике чаще используют количественные измерители.

Четвертая стадия – оценка накладных расходов применительно к группам и метод их отнесения по объектам затрат. Заключается в дальнейшей детализации и отслеживании затрат на объекты и определение потребности продукта в данном виде деятельности. Следующая операция этой стадии - расчет показателя суммы потребления каждого вида ресурса, это достигается при помощи выбранного фактора затрат. Сумма потребления определяется как произведение фактора затрат и себестоимости выхода работы. В результате становится понятно, какие ресурсы необходимы для конкретных видов деятельности и каков нормативный расход этих ресурсов [1,3,5].

Иначе в процессе производства потребность продукта в конкретном виде деятельности измеряется количеством операций, которые продукт «задает» носителю (издержек) затрат. К примеру, совокупные затраты, относящиеся к количеству наладок оборудования, составили 100 000 ден. ед. и что за период было 100 наладок. Ставка распределения расходов 1000 ден. ед. за одну наладку. Расчетный показатель затрат на наладку конкретного продукта определяется следующим образом: нужно число наладок необходимых для производства продукта, умножить на 1000. Отсюда следует, что затраты на 1 изделие для партии из 20 изделий составит 50 ден.ед. (1000/20), используя аналогичный подход, система ABC позволяет проследить и другие виды затрат вплоть до готового продукта.

Таким образом, между видами деятельности и объектами затрат прослеживается причинно-следственная связь, а не просто устанавливается некий формальный механизм перенесения затрат с использованием условных показателей. В рамках системы учета затрат по функциям управление затратами в долгосрочном плане осуществляется через контроль деятельности, которая их вызывает, т.е. объектом контроля является деятельность, а не затраты.

В последнее время рассматривается не как метод учета затрат, а как инструмент управления, поскольку способствует лучшему пониманию руководством причин возникновения затрат, это, в свою очередь, создает возможности для более эффективного управления затратами, сокращая или устраняя виды деятельности, не добавляющие стоимости, также раскрывает возможности для совершенствования некоторых бизнес-процессов.

ABC информация явилась основой для создания концепции, которая включает: ABC (Activity based costing) – пооперационное калькулирование, ABB (Activity based budgeting) - пооперационное бюджетирование, ABM (Activity based management) менеджмент операций. ABM сочетает в себе принципы бережливого производства с практикой деятельности ABC.

Управление бизнес- процессами, основанное на системном исследовании этих трех аспектов, получило название метода управления на основе видов деятельности или деловой активности, которое фокусируется на деятельности в целях устранения потерь, повышения ценности. В целом методология опирается на систему мер, повышения конкурентоспособности и включающую показатели: качества, времени и затрат, которые одновременно надо анализировать и улучшать [1,3].

Список используемой литературы:

1. Аверчев И. Процессно-ориентированное управление затратами (ABC/ABM) [Электронный ресурс]. 2010 Режим доступа: свободный [[http //www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice/042.asp](http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice/042.asp)]
2. Воронова Е.Ю. Управленческий учет . М.: ЮРАЙТ, 2013. 551 с.
3. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии. М.: ЮРАЙТ, 2011. 551 с.

4. Джеймс Эванс. Управление качеством 4е издание. М.ЮНИТИ 2007.637с.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. М: ЮНИТИ 2007.1401с
6. Каверина О.Д. Управленческий учет, системы методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2008. 352 с.
7. Кокинз Г. Управление результативностью, Альпина Бизнес Букс,2007.352с.
8. Стандарт ГОСТ Р ИСО 9001 :2008
9. Стандарт ГОСТ Р ИСО 1014: 2005