

РАЗДЕЛ III. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.471

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РАСХОДОВ
НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ НА ОСНОВЕ МЕТОДА
ACTIVITY-BASED COSTING (УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ)****Т.Г. Шешукова, д. экон. наук, проф., зав. кафедрой учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: sheshukova@psu.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В.В. Ленина, к. экон. наук, доц. кафедры экономики и управления на предприятииЭлектронный адрес: Vallenina@mail.ru

Пермский национальный исследовательский политехнический университет, 614990, г. Пермь, Комсомольский проспект, 29а

К.А. Ворожцова, экономист финансового отделаЭлектронный адрес: Ksushulia@gmail.com

Пермское ГОСБ ОАО «Сбербанк России», 614000, г. Пермь, Монастырская, 4

В статье рассмотрены традиционные и новейшие системы и методы управления затратами, разработанные российскими и зарубежными специалистами. Предложена новая система учета затрат по видам деятельности, позволяющая перераспределить косвенные затраты на предприятии, в частности управленческие, более объективным способом.

Ключевые слова: управление затратами; традиционная система учета затрат; система учета затрат по видам деятельности; ABC – менеджмент.

В условиях конкурентной рыночной среды вопрос управления затратами, а именно снижение себестоимости продукции, затрагивает все компании не только в России, но и во всем мире. Актуальность проблемы заключается в распределении косвенных расходов. Связано это с совершенствованием современного производства и возращением доли затрат на его обслуживание и управление. Следовательно, любое изменение в методе, с помощью которого распределяются данные расходы, может иметь значительное влияние на принятие решения.

На сегодняшний день данную тему исследуют многие отечественные и зарубежные экономисты. Ученые предлагают различные виды и методы распределения затрат, которые в целом схожи, но все же имеют некоторые отличия.

Любой вид деятельности, требующий обособленного измерения понесенных на него расходов, т. е. затраты отдельной составляющей деятельности (например, калькуляция себестоимости продукта, услуги, работы, товара; затраты

на содержание отдельного подразделения) называется целевой затрата [4].

Существует различные признаки классификации и виды затрат, некоторые из них специфичны для определенной отрасли. Однако практически на всех предприятиях ведется *учет прямых и косвенных затрат*.

Прямые – затраты, которые точно и единственным способом могут быть отнесены к конкретной целевой затрате [2]. При распределении прямых затрат применяется термин «отслеживание затрат».

Косвенные – затраты, которые не могут быть отнесены к конкретной целевой затрате. Основа для распределения затрат такого вида называется базой распределения косвенных затрат, иначе ее называют драйвером затрат [5]. Если база распределения затрат значима, то говорят о причинно-следственном распределении, если же база менее значима, то применяют условное распределение затрат.

Причинно-следственная связь может возникнуть как результат физической взаимосвязи

между объемом деятельности и затратами, например, когда количество единиц продукции используется как показатель объема деятельности [6]. Производство большого количества продукции требует больших затрат на сырье и основные материалы, поэтому возрастает суммарная величина материальных затрат. Кроме того, такой тип связи появляется при договорном соглашении, а также причинно-следственная связь может быть установлена с помощью логики и знания операций, составляющих процессы деятельности [5]. Например, если затраты, связанные с обработкой заказов по закупкам, определяются числом таких заказов, то этот фактор и будет базой распределения таких затрат [4].

Традиционные методы калькулирования производственных и непроизводственных затрат были разработаны в период, когда большинство компаний производили ограниченный ассортимент продукции и доминирующими производственными затратами были затраты на основные материалы и заработную плату основных производственных рабочих. Расходы на обслуживание производства и управление, являющиеся в большинстве своем косвенными, были относительно невелики. Поэтому искажения производственных затрат вследствие их распределения пропорционально заработной плате производственных рабочих (наиболее популярный в силу своей простоты базы распределения) на продукцию были незначительны. Стоимость обработки информации, напротив, была достаточно высокой, поэтому применение более сложных методов распределения расходов по обслуживанию производства и управления было неоправданно.

В последние десятилетия XX в. на Западе активно развивается новый подход, основанный на управлении операциями – составными частями процессов на предприятии. Activity-based costing (учет затрат по функциям или функциональный учет, сокращенно ABC) – метод пооперационного калькулирования: операции рассматриваются в качестве основных объектов учета и калькулирования для исчисления себестоимости продукции. Идея заключается в поэтапном распределении на себестоимость продукции косвенных расходов. ABC – метод предполагает, что любые затраты вызваны определенной деятельностью и каждому типу продукции соответствует свой набор видов деятельности. Первоначально он был разработан для анализа производственных накладных расходов. В последующем его стали применять и при анализе непроизводственных косвенных расходов.

Метод ABC был разработан в США и стал известен (с конца 1980-х гг.) благодаря работам Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Этот метод используют около 10% крупных компаний, в том числе в США, Великобритании, континентальной Европе, Австралии. Начинают использовать его и в Японии. На российских пред-

приятиях этот метод используется на достаточно низком уровне.

Функциональные системы отличаются от традиционных тем, что имеют больше центров затрат различных баз распределения. Увеличение числа центров затрат приводит к повышению точности измерения косвенных затрат, приходящихся на целевые затраты.

Традиционные системы тяготеют к излишней упрощенности, системы ABC – к излишней усложненности, но к более высокой степени точности и оценки затрат.

В таких системах распределение косвенных затрат также проводится в 2 этапа:

1-й этап. Распределение косвенных затрат на каждый функциональный центр (вид деятельности), имеющийся в организации.

2-й этап. Распределение косвенных затрат функционального центра на целевые затраты, т. е. на конкретные виды продукции. На этом этапе определяется база распределения для каждого вида деятельности и происходит распределение затрат по видам продукции с учетом спроса на эти виды деятельности.

Функциональный центр затрат (или вид деятельности) – затраты, необходимые для осуществления определенного вида деятельности при производстве продукции. Виды деятельности включают несколько задач, их можно выявить, проведя в компании соответствующий анализ. Примером функционального центра затрат может быть обработка, сборка (производственные виды деятельности), закупка материалов или составление графиков выпуска продукции (вспомогательные виды деятельности).

В 1990-х гг. Р. Купер классифицировал производственные виды деятельности в иерархической последовательности:

1. Виды деятельности при выпуске единицы продукта или услуги. Затраты этой категории включают, например, затраты на труд основных работников, основные производственные материалы и энергию. Такие виды деятельности потребляют ресурсы пропорционально числу единиц выпущенной продукции или объему реализации.

2. Виды деятельности при выпуске партии продукции. К затратам этого типа относятся наладка оборудования, обработка заказа на закупку материала, т. е. затраты при каждом выпуске партии продукции. Затраты измеряются количеством выпущенных партий и являются общими для всех единиц продукции в партии.

3. Виды деятельности, обеспечивающие выпуск продукта. Необходимы для обеспечения производства и реализации отдельных продуктов и услуг. Примерами затрат такого типа могут быть разработка и модернизация спецификаций продукции, техническая поддержка выпуска отдельных продуктов.

4. Виды деятельности, обеспечивающие функционирование компании. Используются для

поддержания производственного процесса на предприятии и включают деятельность административного персонала, менеджеров производственного уровня. Все эти виды общие для выпуска всей продукции в организации [4].

Функциональные системы позволяют распределить на продукцию только реальные затраты в процессе ее производства. Система ABC также предоставляет менеджерам более значимую информацию, обеспечивая большую наглядность расходов на виды деятельности в организации. Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет качественно оценить его деятельность [2].

Итак, ABC-система рассматривает большинство затрат как прямые затраты, делит затраты на большое количество групп по различным операциям и для каждой группы затрат ищет базу распределения, у которой бы была причинно-следственная связь с затратами в выделенной группе. Все это дает менеджерам большую уверенность в принятии решений и правильности подсчета затрат по продукции [5].

На сегодняшний день есть разные *методы калькуляции* себестоимости, т. е. способы расчета затрат на конкретный вид продукции. Данные методы можно «наложить» на традиционную или ABC – систему учета затрат. Среди наиболее известных можно выделить позаказный метод калькуляции, попроцессный, поперечный, директ-костинг, стандарт-костинг, калькулирование себестоимости по нормативным затратам и т. д. [1, 7, 8].

Рассмотрим внедрение новой системы формирования затрат на примере ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ».

ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ» является крупнейшим нефтедобывающим предприятием в Пермском крае. Компания ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ» – крупнейший налогоплательщик в

Пермском крае. 20% консолидированного бюджета Прикамья – доля компании. Основными видами продукции предприятия являются нефть и природный газ.

После проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности было выявлено, что увеличивающаяся из года в год сумма управленческих расходов снижает финансовый результат предприятия и, следовательно, эффективность компании.

Базой для распределения косвенных расходов (так же, как и всех управленческих расходов) является выручка от продаж соответствующего вида продукции [3].

Калькуляция затрат по системе ABC предполагает разбивку всех выполняемых операций на предприятии по видам деятельности. Укрупненно все операции ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ» можно представить следующим образом:

- контроль и сопровождение производства инженерами;
- контроль и сопровождение добычи, разработки, геологии, транспортировки, производства, капитального строительства, бурения;
- планирование, бюджетирование, разработка инвестиционных проектов;
- решение правовых вопросов;
- решение общих вопросов;
- связи с общественностью;
- управление персоналом.

На данном этапе можно произвести еще более детальную разбивку всех видов деятельности на отдельные работы – центры затрат, для того чтобы стало возможным отнесение расходов на конкретный продукт.

В нашем случае более детально все виды деятельности ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ» в виде комплекса работ с определенным продуктом представлены в табл. 1:

Таблица 1

Состав работ по видам деятельности в ООО «ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ»

Вид деятельности	База распределения
1. Контроль и сопровождение производства инженерами, в т.ч. связанные	
- с добычей нефти	Объем произведенной продукции
- с добычей природного газа	
- прочие	Объем выпускаемой продукции
2. Контроль и сопровождение добычи, разработки, геологии, транспортировки, производства, капитального строительства, бурения, в т.ч. связанный	
- с добычей нефти	Объем добытой нефти (природного газа); количество принятых документов по разработке; количество геологических исследований; объем транспортированной продукции; объем производства; количество сданных объектов капитального строительства;
- с добычей природного газа	
- прочих	количество пробуренных метров Объем выпускаемой продукции

Окончание табл. 1

Вид деятельности	База распределения
3. Планирование, бюджетирование, разработка инвестиционных проектов, в т.ч. связанное	
- с добычей нефти	Количество составленных планов, составленных смет;
- с добычей природного газа	Количество разработанных инвестиционных проектов
- прочее	Объем выпускаемой продукции
4. Решение правовых вопросов, в т.ч. связанных	
- с добычей нефти	Количество судебных решений; количество заключенных договоров
- с добычей природного газа	Количество выпускаемой продукции
- прочих	
5. Решение общих вопросов, в т.ч. связанных	
- с добычей нефти	Количество решенных общих вопросов
- с добычей природного газа	Объем выпускаемой продукции
- прочих	
6. Связи с общественностью	
- работа, направленная на увеличение удовлетворенности покупателей нефти	Объем рекламы; количество упоминаний в СМИ; прирост продаж продукции
- работа, направленная на увеличение удовлетворенности покупателей природного газа	
- прочая работа	Объем выпускаемой продукции
7. Управление персоналом, в т.ч.	
- наем, обучение персонала, связанного с производством нефти	Количество нанятых работников; количество работников, повысивших свою квалификацию
- наем, обучение персонала, связанного с производством природного газа	
- прочие работы	Объем выпускаемой продукции

Предложенные базы распределения управленческих затрат делят понесенные затраты на более мелкие составные части, тем самым превращают их в отдельных случаях в прямые затраты, которые можно непосредственно отнести к выпускаемой продукции.

Приведем конкретный пример калькуляции затрат по системе ABC с использованием данных табл. 1 (п. 3 "Разработка инвестиционных проектов"). Допустим, на разработку инвестиционных проектов при традиционной системе учета за 1 месяц было отнесено 232 750 руб. Эта сумма включает все 5 основных элементов затрат:

- Материальные затраты – 20 000

руб.

- Зарботная плата 5 работников – 5 человек*30 000 руб.=150 000 руб.
 - Социальные отчисления – 5 человек*30 000 руб.*30,5%=45 750 руб.
 - Амортизационные отчисления – 7 000 руб.
 - Прочие – 10 000 руб.
- Итого – 232 750 руб.

Если компания получила 95% выручки от продажи нефти и 5% от продажи природного газа, то распределение управленческих затрат выглядело бы следующим образом:

Таблица 2

Отнесение управленческих расходов на виды продукции при использовании традиционной системы

Вид продукции	Общая сумма затрат по виду деятельности «Разработка инвестиционных проектов», руб.
Нефть	232 750 *95%=221 112,5
Природный газ	232 750 *5%=11 637,5
Сумма	232 750

Получилось, что на нефть приходится 221 112,5 руб. управленческих затрат, а на природный газ –11 637,5 руб.

Система ABC предполагает, что со-

трудники инвестиционного отдела выполняют определенные виды деятельности. При использовании системы ABC данные учета будут выглядеть следующим образом:

Таблица 3

Расчет управленческих затрат на каждый вид деятельности в инвестиционном отделе при использовании системы ABC

Разработка инвестиционных проектов, в т.ч.	База распределения	База распределения, шт.	Сумма, руб.
- Связанных с добычей нефти	Количество разработанных инвестиционных проектов	60	232 750* $\frac{60}{72}$ = 193 958,3
- Связанных с добычей природного газа		10	232 750* $\frac{10}{72}$ =32 326,4
- Прочих	Количество выпускаемой продукции	2	232 750* $\frac{2}{72}$ 465,3
Итого		72	232 750

Как говорилось, каждый вид деятельности в инвестиционном отделе имеет свою базу распределения, поэтому сумма затрат на каж-

дый вид продукции будет уже иной, более точной.

Таблица 4

Отнесение управленческих расходов на виды продукции при использовании системы ABC

Вид продукции	Общая сумма затрат по виду деятельности «Разработка инвестиционных проектов», руб.
Нефть	193 958,3+6 465,3*95%=200 100,3
Природный газ	32 326,4+6 465,3*5%=32 649,7
Сумма	232 750

Сумма управленческих расходов осталась та же, но результаты получились разные. Так, на нефть при использовании системы ABC пришлось 200 100,3 руб. управленческих расхо-

дов, на природный газ – 32 649,7 руб.

Сравним полученные результаты при двух системах распределения затрат:

Таблица 5

Сравнение результатов при использовании традиционной и ABC-системы калькуляции себестоимости, руб.

Вид продукции	Традиционная система	Система ABC	Разница
Нефть	221 112,5	200 100,3	-21 012,2
Природный газ	11 637,5	32 649,7	+21 012,2
Итого затрат на разработку инвестиционных проектов	232 750	232 750	

Очевидно, что при традиционной системе распределения затрат реальная сумма управленческих расходов, относимых на нефть, была бы завышена на 21 012,2 руб. (9%). Соответственно и себестоимость газа занижена на ту же сумму. Когда суммы денежных средств на порядок выше, то и разница оказывается для предприятия более значительной.

Данный пример показывает, насколько более точными могут быть результаты распределения затрат при использовании системы ABC. Если руководство сочтет, что какой-либо вид деятельности на сегодняшний день не особенно важен для компании, то доля потребляемых им ресурсов может быть снижена, и наоборот. Перераспределение ресурсов следует провести в пользу производственных видов деятельности: инженерные работы, добыча, разработка, производство, геология транспортировка, капитальное строительство, бурение.

При внедрении метода ABC можно добиться существенной экономии не только за счет снижения управленческих расходов, но

также и при распространении этой системы на все виды косвенных расходов на предприятии.

Затраты на внедрение ABC-системы будут выражаться в подборе персонала, который владеет соответствующими знаниями, найме такого персонала, оплате труда и некоторых материальных расходах (канцелярские товары и т.д.). В целом такие затраты должны быть гораздо меньше полученного эффекта. То есть нужно применять именно те средства, которые принесут наибольшую выгоду в данное время и в данном месте, и быстро реагировать на изменение окружения.

Результаты исследований определили ряд преимуществ при использовании системы ABC. Применение данного метода позволит корректно распределять затраты, что скорее всего (при выявлении возможной экономии ресурсов на конкретных видах деятельности) приведет к снижению себестоимости продукции.

На примере ООО "ЛУКОЙЛ-ПЕРМЬ" это может положительно сказаться на ценовой политике компании: предприятие сможет снизить внутренние цены на свою продукцию, что безусловно положительно повлияет на состоянии российской экономики, а также при колебании внешнего спроса (за рубежом) предприятие будет более гибко реагировать на изменение ситуации, имея некоторую "подушку безопасности".

Основным преимуществом метода ABC является более точное по сравнению с традиционным методом распределения затрат исчисление себестоимости продукта, что обуславливает более обоснованные решения по ценообразованию. Такое преимущество обеспечивается концентрацией внимания на основных производственно-технологических функциях, выбором показателей, наиболее полно их характеризующих. В условиях рыночной конкуренции все более важным является и то, что расходы на проведение операций составляют большую часть добавленной стоимости. При росте эффективности выполнения основных и обслуживающих операций продукция и услуги предприятий становятся более конкурентоспособными и привлекательными для потребителей.

Таким образом, результаты исследований показали целесообразность применения метода ABC при распределения косвенных расходов на данном предприятии. Однако в современных условиях усложнения производства, диверсификации, изменения структуры себестоимости предпочтение стоит отдать такой учётно-калькуляционной системе, которая дает наиболее объективные и реалистичные результаты. Затраты предприятия становятся более управляемыми, появляется возможность обнаружить наиболее действенные рычаги их снижения.

Список литературы

1. Быкова Е.С., Ленина В.В., Шубина Н.Н. Объектно-процессный подход в методике учета затрат на машиностроительном предприятии // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2012. Вып. 1. С.33-42.
2. Керимов В.Э., Петрище Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э. Методы управления затратами и качеством продукции: учеб. пособие. М.: Маркетинг, 2002. 108 с.
3. Методика калькулирования себестоимости добычи нефти и газа: метод. / сост. К.А. Вержаков; ООО «Лукойл-Пермь». Пермь: Золотое перо, 2006. 113 с.
4. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для студентов вузов/ Колин Друри; пер. с англ. [В.Н. Егорова]. 6-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 1423 с.
5. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет / пер. с англ. 10-е изд. СПб.: Питер, 2005. 1008 с.
6. Шешукова Т.Г., Колесень Е.В. Оценка затрат на исследования и разработки как компонента инновационного потенциала предприятия // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2012. Вып. 2. С.25-34.
7. Шешукова Т.Г., Красильников Д.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестник Пермского университета. Сер. Экономика. 2010. Вып. 4. С.20-27.
8. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2011. 368 с.