

А.В. Лагоша (асп. каф. МЭО), В.Н. Огороков, д.э.н., проф.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ABC (ACTIVITY BASED COSTING) В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ

Выживание и успех деятельности любого предприятия в условиях нарастающей конкуренции и глобализации мировой экономики во многом определяется степенью развития на нем оперативного (управленческого) учета. И если финансовый учет скорее нацелен на соответствие отчетности предприятия внешним по отношению к компании требованиям и его формы регламентированы государством, то ведение управленческого учета направлено на совершенствование управления бизнесом и методов его реализации.

Современное предприятие должно удовлетворять условию гибкости, настраиваемости и, как следствие, должно уметь быстро перестраивать как свою собственную организационную структуру, так и структуру выпускаемой продукции. Все это требует от менеджмента предприятия принятия быстрых и экономичных решений, которые не могут быть приняты без обеспечения информацией.

Задача управленческого учета – дать возможность оперативно и точно отслеживать доходность каждого направления деятельности, принимая решение о перераспределении общих ресурсов в наиболее выгодные и перспективные области. От всех лишних ресурсов, не используемых при данном уровне деловой активности необходимо избавляться. Это требует тщательного анализа потребления ресурсов, их участия в производстве того или иного продукта.

Наиболее простым подходом к анализу затрат является финансово-промышленный расчет себестоимости. Согласно этой схеме, на дебете счета "Производство" собираются все производственные затраты, которые списываются с кредита ресурсных счетов: "Материалы", "Зарплата" и др. По мере готовности продукция списывается с кредита счета "Производство" в дебет счета "Готовая продукция" по себестоимости. Результат выявляется на счете "Реализация", в кредит которого относится стоимость проданной продукции, а в дебет – ее себестоимость в соответствии со счетом "Готовая продукция". Полученная разница списывается на счет "Прибыли и убытки". Для определения полного финансового результата на этом счете учитываются и управленческие расходы (косвенные затраты).

При этом показатели себестоимости несут неизбежные искажения, типичными результатами которых можно назвать такие как занижение наценки на мелкосерийную продукцию и завышение – на крупносерийную, более низкие показатели доходов в финансовом учете по сравнению с управленческим, кажущуюся высокую прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми. Следовательно, для решения основных задач управленческого учета (учета затрат и расчета себестоимости) показатели постоянных и переменных затрат не слишком пригодны.

Поиск новых методов получения объективной и отражающей реальность информации о затратах привел к появлению в 1990 годах метода Activity Based Costing (или ABC) – метода, получившего широкое распространение на европейских и американских предприятиях самого различного профиля.

При анализе издержек методом ABC (Activity Based Costing – "учет затрат по операциям") предприятие рассматривается как набор рабочих операций. Работы определяют специфику предприятия. Работы потребляют ресурсы (материалы, информацию, оборудование) и имеют какой-либо результат. Соответственно, и начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии. Это обычно проводится путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие, параллельно с расчетом потребления ими ресурсов. В рамках

ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (или штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая классификация затрат (работ) в ABC системах отталкивается от опытного наблюдения зависимости между поведением затрат и различными производственными событиями: выпуском единицы продукции, выпуском заказа (пакета), производством продукта как такового. При этом опускается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий – затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ – Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а, точнее, затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Соответственно, с целью достижения оптимального анализа в ABC классифицируются и ресурсы: они подразделяются на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее. К первым можно отнести сдельную оплату труда: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили; ко вторым – фиксированную заработную плату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах, решающую как финансовые, так и управленческие задачи.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами.

Однако простого подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной продукции. Согласно ABC, рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата – кост-драйвер. К примеру, кост-драйвером для статьи затрат "Снабжение" будет являться "Количество закупок"; для статьи "Настройка" – "Количество наладок". Второй этап применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге мы получаем сумму потребления конкретной работы конкретным продуктом. Сумма потребления продуктом всех работ является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяя проводить качественную оценку деятельности в таких сферах как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т. д.

Успешная работа в условиях глобальной конкуренции требует не только постоянного обновления номенклатуры и качества выпускаемой продукции, но и тщательного анализа деятельности предприятия для сокращения ненужных или дублирующихся функций (работ). Зачастую предприятия, преследуя цели сокращения издержек, принимают политику тотального урезания затрат. Такое решение является наихудшим, так как при такой политике сокращению подлежат все работы, вне зависимости от своей полезности. Общее сокращение может снизить выполнение основных работ, что приведет к ухудшению общего качества и производительности деятельности предприятия. Методология ABC, объединенная с анализом цепи создания стоимости, позволяет предприятию не просто постатейно сокращать затраты, а выявлять излишки ресурсопотребления и перераспределять их с целью повышения производительности.

ABC, в конечном итоге, повышает конкурентоспособность предприятия, обеспечивая доступной и оперативной информацией менеджеров на всех уровнях организации.