

Рогатенюк Э.В., Стифонова Р.В.

УДК 658.15(005.932.5)(004)

## УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ ABC–ТЕХНОЛОГИИ

**Постановка проблемы.** Одним из важнейших направлений современного менеджмента является управление затратами в реальном режиме времени. Его цель – контроль за расходованием ресурсов предприятия (организации) и получение максимальной отдачи от их использования, отслеживание отклонений и поиск резервов уменьшения затрат, разработка прогнозов дополнительных ресурсов. Эффективное управление затратами позволяет обеспечить производство конкурентоспособной продукции (товаров, работ, услуг) и определить ее реальную себестоимость, оценить стоимость бизнес-процессов или деятельность отдельных структурных подразделений, обеспечить объективными данными процесс разработки бюджета предприятия. В результате – повышается обоснованность принимаемых руководством предприятия управленческих решений и снижается уровень риска.

**Анализ последних исследований и публикаций по данной проблеме.** Управленческий учет (учета затрат и расчет себестоимости) может осуществляться по следующим направлениям: *учет затрат по видам* – позволяет определить, какие затраты возникли по классификационным группам, принятым на предприятии в процессе производства продукции в отчетном периоде; *учет затрат по продуктам* – позволяет определить все затраты, связанные с выполнением производственного заказа или производством единицы продукции; *учет затрат по центрам ответственности* – необходим при бюджетном управлении, предполагает отнесение различных видов затрат к тем центрам ответственности, которые способны отвечать за их величину; *учет затрат по местам возникновения* – позволяет отнести различные виды затрат на те подразделения (цеха, участки), в которых они были осуществлены, что делает его наиболее перспективным для поиска оптимальных решений [4, с.24-25].

Для выявления затрат, которые могут быть сокращены, отечественные предприятия используют *традиционные методы анализа*: анализ структуры затрат (горизонтальный, вертикальный, трендовый) и сравнительный анализ, позволяющие определить направления оптимизации затрат; факторный анализ, определяющий факторы, влияющие на уровень тех или иных затрат, а также количественное воздействие каждого из них на результирующий показатель; анализ носителей затрат, выявляющий те носители, которые используются предприятием неэффективно или те, от которых можно отказаться без ущерба для качества продукции и сокращения объемов производства. Крайне редко применяются метод XYZ-анализа, позволяющий провести классификацию ресурсов предприятия в зависимости от характера их потребления и точности прогнозирования изменений в их потребности; ABC-метод (от англ. – Activity-Based Costing – «учет по видам деятельности» или «расчет затрат на основе бизнес-процессов») и ABM-метод (от англ. – Activity-Based Management), обеспечивающий анализ ABC – информации и формирующих воздействий.

**Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы.** Традиционные системы учета затрат, основанные на методике полного распределения косвенных затрат (затрат, не связанных напрямую с производством), постепенно теряют свою актуальность, поскольку искажают показатели себестоимости. Следовательно, для решения основных задач управленческого учета простого разделения затрат на постоянные – переменные и прямые – косвенные недостаточно, так как оно не дает значимой для управления информации. Кроме этого, традиционные подходы к управлению затратами имеют ряд существенных недостатков, которые затрудняют принятие правильных управленческих решений. Например, традиционная система учета затрат констатирует определенный уровень прибыли, однако не дает ответа на вопрос, за счет чего он достигнут. Также традиционные системы учета затрат не совсем точно распределяют затраты на продукты, услуги и бизнес-процессы, что приводит к установлению завышенных или заниженных цен и, следовательно – к неправильному определению доли каждого продукта, услуги или бизнес-процесса в суммарной прибыли предприятия. Таким образом, продукты, услуги или бизнес-процессы с высоким объемом выпуска дотируют продукты с меньшим объемом производства, а традиционная система учета затрат скрывает эти дотации. Более того, традиционные системы учета затрат дают недостоверную информацию о рентабельности продукции, услуг или бизнес-процессов, что в свою очередь влечет за собой ошибочное представление о стратегическом развитии предприятия и способах достижения устойчивого конкурентного преимущества [6, с.40-41].

**Цели и задачи исследования.** Учитывая вышперечисленные недостатки традиционных методов, объективно необходимым является внедрение процессной системы управленческого учета на основе ABC–технологии как основы для принятия эффективных стратегических решений в области управления затратами материалоёмких предприятий, осуществляющих многономенклатурные закупки, производство и продажи, с целью повышения их прибыльности. В связи с этим, *целью* статьи является выявление преимуществ ABC–технологии по сравнению с традиционными системами учета затрат, уточнение ее достоинств и недостатков.

**Результаты исследования.** ABC–технология получила широкое признание в 1991 году благодаря исследованиям Р. Купера и Р. Каплана [8, с.28]. В ее основе находится модель экономического управления по финансовым результатам, требующая перераспределения затрат из «Центров затрат» по «Центрам прибыли» и только после этого – осуществление расчета полной себестоимости продукции предприятия. *Сущность метода ABC* заключается в том, что исходя из цели анализа выбирается классификационный признак, далее осуществляется ранжирование затрат в порядке его убывания. Все затраты (одного вида или направления) разделяются на три группы по стоимостному (а не ценностному или количественному) выражению: группа А – статьи затрат, удельный вес которых свыше 20%; группа В – статьи затрат с удельным весом 5-20%; группа С – статьи затрат, удельный вес которых менее 5% [4, с.32].

*Потребность в ABC–технологии* возникает в случаях, когда: значительное количество накладных расходов распределяется с использованием только одного или двух критериев; все накладные расходы распределяются как издержки на уровне изделий; производимые продукты требуют различного использования ресурсов из-за разницы в объеме производства, в этапах процесса производства, размере партий, сложности процесса изготовления; продукты, которые компания умеет изготавливать эффективно, демонстрируют низкую прибыльность, в то время как продукты, которые компания производит менее эффективно, демонстрируют большие прибыли; сложные продукты выглядят весьма прибыльными, а простые продукты несут потери [10, с.219].

*Основными элементами ABC–технологии* являются: перечень центров ответственности (центров затрат – контролируемых только затраты, центров прибыли – контролируемых затраты и поступления, центров инвестиций – контролируемых затраты, поступления и инвестиции в собственные активы); состав и категории затрат; определение роли затрат, распределенных по центрам ответственности; функционально-стоимостные модели бизнес-процессов; механизм распределения затрат, входящих в состав категорий затрат [6, с.41].

Ключевыми *этапами реализации ABC–технологии* являются: 1) составление списка всех операций (видов деятельности, функций) организации; 2) определение того, сколько организация тратит на каждую операцию (вид деятельности, функцию), для этого драйверы расхода ресурсов связывают расходы организации с выполняемыми операциями/функциями; 3) составление списка всех стоимостных объектов компании (продуктов, услуг и клиентов); 4) определение и выбор драйверов издержек операций, которые соединяют издержки проведения операций (функций) со стоимостными объектами [10, с.219].

В таблице 1 представлены результаты сравнительного анализа управления затратами предприятия на основе использования традиционных методов и ABC–технологии.

**Таблица 1.** Сравнительная характеристика управления затратами предприятия на основе использования традиционных методов и ABC–технологии\*

Признаки	Традиционные методы	ABC–технология
Процедура распределения затрат	Накладные расходы распределяются по производственным подразделениям	Накладные расходы относят на основные виды деятельности или процессы
Влияние объема производства	Дают искаженную информацию о себе-стоимости в случаях, когда значителен объем деятельности, не связанный с объемом производства	Уточняет причины возникновения накладных расходов и их связь с продуктами. Тем самым признает, что некоторые виды деятельности не связаны с объемом производства
Количество группировок затрат	В результате того, что в традиционных системах накладные расходы обычно распределяются по существующим подразделениям, необходимо (зачастую существенное) перераспределение затрат обслуживающих подразделений, чтобы обеспечить отнесение всех накладных расходов на основные производственные подразделения	Устанавливается множество центров затрат. В результате определяются отдельные группировки затрат для видов деятельности (функций), которые распределяются непосредственно на продукты через ставки факторов издержек. Это позволяет избежать перераспределения затрат обслуживающих подразделений, то есть избавляет от необходимости связываться с методами перераспределения (прямым, пошаговым и т.д.)
Количество баз распределения затрат	Осуществляют распределение накладных расходов на продукты, используя ограниченное количество баз для распределения (как правило, это время работы основных производственных рабочих или оборудования), которые изменяются пропорционально объему производства	Использует множество факторов издержек в качестве баз распределения. Поэтому ставки факторов издержек в системе ABC более связаны с причинами возникновения накладных расходов
Особенности управления затратами	Невозможность обеспечения обратной связи, то есть информации для менеджеров, необходимой для оперативного управления	Позволяет компании успешно функционировать в условиях многоплановой бизнес-среды, она применима во всех типах организаций, помимо привычной для традиционной области производства

\*Составлено авторами на основе источников [2, с.357-364; 5, с.118-119; 10]

В общем виде ABC–технология позволяет определить стоимость действий предприятия, исходя из потребляемых им ресурсов; стоимость объектов издержек, таких как продукция или клиенты, исходя из используемых им действий, а также значения отклонений фактических издержек и действий от плановых. ABC–технология разработана как «ориентированное на действия» дополнение к традиционным подходам. При этом ее основное отличие от традиционного метода распределения затрат заключается в том, что методология ABC отрицает принцип прямого соответствия накладных и прямых затрат, а в качестве базы распределения выбирает виды деятельности или процессы, то есть предлагает функциональный принцип распределения. В традиционных системах трудозатраты основных производственных рабочих, выраженные в часах или денежных единицах, являются базисом для списания накладных затрат на себестоимость продукции. Однако существует значительный объем работ (начиная с НИОКР и заканчивая обработкой материалов, проведением испытаний), порождающий рост накладных затрат и непропорциональное их распределение по некоторым деталям, продуктам, услугам, клиентам. Традиционные системы, основанные на равномерном распределении затрат и использующие трудозатраты в качестве базы распределения, не улавливают эту диспропорцию и, как следствие, не отражают реальные затраты ресурсов [6, с.11, 15-16].

Кроме этого, как считают А.В. Аверчев А.В. [1, с.35-38], В.В. Ефимов и Н.В. Паймушкина [3, с.71], ABC–технология дает возможность разделить учет и структурные подразделения компании на более

важные и менее значимые, выявить наиболее проблемные зоны, которые могут стать (или являются) источниками убытков, а также:

- достоверно распределять издержки по центрам затрат, выявлять факты непроизводительных затрат ресурсов (анализ того, что есть);
- получать представление об имеющемся потенциале экстенсивного и интенсивного развития организации, потенциале снижения себестоимости продукции и услуг (анализ того, что могло бы быть);
- наглядно представлять функциональную структуру затрат организации;
- проводить стоимостное моделирование бизнес-процессов, определять их оптимальную стоимость;
- осуществлять сопоставление плана и факта в части потребления ресурсов и анализировать причины возникших отклонений (анализ выполнения плана по отклонениям);
- осуществлять сценарный анализ потребностей в ресурсах исходя из гипотезы об условиях функционирования организации в будущем (анализ того, что будет);
- моделировать структуру будущих затрат при реинжиниринге бизнес-процессов, находить рациональные (оптимальные) варианты реинжиниринга (анализ того, что надо сделать, чтобы...);
- для товаров и услуг, подлежащих тарифному регулированию, рассчитывать необходимую инвестиционную составляющую в структуре отпускных цен на продукцию и услуги предприятия;
- определять, по каким функциональным направлениям следует осуществлять деятельность самостоятельно, а по каким – пользоваться услугами;
- для компаний-монополистов обосновывать перед контролирующими органами экономическую целесообразность и технологическую обусловленность затрат при калькулировании себестоимости продукции.

Дж. Шанк и В. Говиндараджан [9, с.201, 203] отмечают, что помимо достоинств, АВС–технологии имеют и ряд недостатков, один которых связан с тем, что учет затрат на производство продукции посредством существующей цепочки видов деятельности предполагает реализацию стратегии сегодняшнего дня. Даже когда акцент делается на полных затратах в сравнении только с издержками непосредственного производства и на видах деятельности, создающих добавленную стоимость, в сравнении со всеми текущими видами деятельности, АВС–технология все же включает учет для разработки стратегии сегодняшнего дня. Ее применение таит опасность при распространении результатов на завтрашний день. Данное наблюдение – признание ограниченности любой формализованной системы. Большая часть стратегического анализа и, соответственно, стратегического управления затратами, включает постоянную переоценку сегодняшнего конкурентного позиционирования в пользу альтернативных вариантов, которые будут в большей степени адаптированы к текущему восприятию завтрашней конкурентной ситуации. Кроме этого, распределение всех видов текущих производственных затрат при помощи АВС–технологии осуществляется без учета того, обосновано это или нет в стратегическом плане. Например, затраты по приемке могут быть распределены в пропорции к доле приемочной деятельности, генерируемой каждым из продуктов. Данная оценка корректна с точки зрения статистики, но может таить опасности в динамическом смысле. Приемка, как шаг в цепочке ценностей, не добавляет значительную долю к ценности конечного продукта. Динамический взгляд на стратегически соответствующие затраты на производство продукции акцентируются на сокращении или даже сведении к нулю всех затрат, которые не относятся к вновь создаваемой ценности.

В таблице 2 представлены результаты анализа преимуществ и недостатков АВС–технологии.

**Таблица 2.** Преимущества и недостатки АВС–технологии\*

Преимущества	Недостатки
Возможность более точного распределения затрат на объекты (продукцию, услуги, клиентов, структурные подразделения, оборудование), которые их порождают	Применение данной технологии требует строгого соблюдения всех ее положений, не дает мгновенного результата
Метод предоставляет более полную, надежную и своевременную информацию для управления издержками. Любое улучшение качества информации, получаемой руководством, приведет к принятию более правильных решений и к повышению эффективности деятельности предприятия	Сложность для понимания и применения АВС – технологии в связи с малым количеством семинаров, на которых можно было бы ознакомиться с технологией построения прикладных систем учета затрат, расчета себестоимости
Применение АВС-метода позволяет избежать искажений себестоимости продукции (товаров, работ, услуг)	Проблема обработки данных, которые поставляет АВС–система
Предприятие обращает внимание исключительно на основные бизнес-процессы	Высокая стоимость программного обеспечения
Предприятие отказывается от краткосрочного разделения издержек на постоянные и переменные и фокусируется на том, какие процессы необходимы для создания продукта	Учет затрат на производство продукта через цепочку видов деятельности, существующего на сегодняшний день, предполагает стратегию сегодняшнего дня
АВС – технология позволяет осуществить анализ причин возникновения затрат через выполняемые в бизнес-процессе действия	Недостаток внимания к управлению видами деятельности по сравнению с учетом затрат по видам деятельности
Дает возможность обоснованной разработки рекомендаций по устранению «узких» мест и снижению затрат	Статический взгляд на затраты по сравнению с динамическим
Позволяет определить степень соответствия между издержками, бизнес-процессами и конечной продукцией	Требует дорогостоящих затрат и больших усилий для анализа и оптимизации процессов

\*Составлено авторами на основе источников [3, с.7-24; 5, с.24; 6, с.11-17; 7, с.214; 9, с.201-203]

**Выводы.** Отметим, что наиболее эффективно концепция АВС реализуется в тех случаях, когда из накладных расходов выделяются затраты стратегического характера (исследования и разработки, маркетинг

и распространение) и затраты рассматриваются в полном объеме в самом широком смысле слова, независимо от того, насколько точно они оценены в производственном сегменте текущей (сегодняшней) цепочки ценностей [8, с.28]. Кроме этого, внедрение ABC–технологии может быть более эффективным в условиях: достижения интеграции ABC внутри информационных систем; автоматической калькуляция объектов затрат; осведомленности и полной информации об ABC каждого работника фирмы; подготовки всей необходимой информации перед началом анализа процессов ABC; распределения накладных расходов, которое должно поддерживаться на абсолютном минимуме [3, с.7].

Однако затраты на внедрение системы ABC являются значительными и могут стать помехой для предприятий, недавно осуществивших крупные капиталовложения в модернизацию материально-технической базы. Тем не менее, они перекрываются за счет совершенствования контроля и улучшения информации о затратах. В целом же переход к управлению затратами на основе ABC–технологии способствует повышению эффективности оценки затрат за счет своевременного выявления «оправданных» затрат, при которых полезный эффект (рост финансовых результатов) превышает величину затрат и «неоправданных» затрат (убытков), а сама величина затрат больше, нежели полезный эффект от их осуществления.

Таким образом, метод процессно-ориентированного управления затратами является инструментом преодоления неэффективности традиционных подходов к учету и управлению затратами и совершенствованию информационных технологий, что позволяет ABC–системе найти практическое применение во многих организациях.

#### **Источники и литература:**

1. Аверчев А. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / А. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 75 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / К. Друри. – М. : Юнити-Дана, 2002. – 1071 с.
3. Ефимов В. В. Метод ABC : учеб.-метод. пособие / В. В. Ефимов, Н. В. Паймушкина. – Ульяновск : УлГТУ, 2006. – 32 с.
4. Ковтун С. Управление затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х. : Фактор, 2007. – 272 с.
5. Мицкевич А. А. ABC–Costing для практического использования / А. А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005. – № 3. – С. 118-122.
6. Попова Т. В. ABC/ABM/ABB – методы и системы / Т. В. Попова, В. А. Ивлев. – 1С Пабблишинг, 2007. – 207 с.
7. Уильямсон О. Е. Экономика дискреционного поведения / О. Е. Уильямсон // Управленческие цели в теории фирмы, 1974. – 122 с.
8. Хотинская Г. И. Концептуальные основы управления затратами / Г. И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 23-30.
9. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами : новые методы увеличения конкурентоспособности / Дж. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : Бизнес Микро, 1999. – 272 с.
10. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.