

Метод калькулирования авс - метод будущего

Чепоров В.В

В первой половине двадцатого века, когда системы учета затрат только развивались, прямые трудовые затраты составляли основную долю общих производственных затрат. Поэтому прямые трудовые затраты являлись основной базой распределения накладных затрат. Как правило, данные о прямых трудозатратах были широко доступны и хорошо коррелировали с накладными затратами. Гаррисон и др.[1, с.108] отмечают, основными причинами успешного использования прямых трудозатрат, как базы распределения накладных затрат были следующие:

- прямые трудозатраты являлись основным элементом общих производственных затрат;
- вклад прямых трудовых затрат и прямых машинных затрат сильно не отличались между видами продукции одного предприятия;
- виды продукции сильно не отличались по объему производства;
- высокая статистическая корреляция между прямыми трудовыми затратами и накладными затратами и прямые трудозатраты выступали основным фактором (cost driver) накладных затрат.

Большинство компаний имело типичную продуктовую структуру организации. Такие структура, ориентированная на производство, упрощала систему управления предприятием, а в системе учета использовалась единая общезаводская ставка распределения накладных затрат.

В дальнейшем в мире произошли существенные изменения в некоторых отраслях. Во многих компаниях продукция стала диверсифицироваться, как по объему производства, так и по использованию машинного времени. Поэтому многие компании перешли на двухэтапный процесс распределения затрат, когда вначале затраты собираются по отдельным подразделениям или операциям и в каждом подразделении существует своя собственная (общецеховая) ставка распределения накладных затрат. Базами распределения затрат в одних подразделениях могут выступать человеко-часы или трудовые затраты в денежном выражении, в других - машино-часы, в третьих - компьютерное время или стоимость прямых материалов. Но даже общецеховая ставка распределения затрат является неудовлетворительной, когда компания имеет набор продукции отличающейся по объемам и сложности.

В последние годы сильно изменилась структура крупных компаний. В них появились отделы по исследованию и развитию, по разработки продуктов, по сервисному обслуживанию клиентов и другие непромышленные подразделения. С другой стороны, значительно изменилась структура общественного производства, где значительное место стал занимать сектор услуг.

Менеджеры по маркетингу почувствовали, что система учета имела тенденцию к "удорожанию" конкурентоспособных продуктов с большими объемами производства за счет переноса в большей степени накладных затрат на изделия с высоким объемом производства.

Для реализации стратегии предприятия системы учета должны также обслуживать цели управления и планирования.

Многие менеджеры планируют и контролируют бизнес функции через персональное наблюдение и через системы, включающие бюджетирование и анализ отклонений. Эти бизнес функции часто разделяются по отделам. Таким путем менеджеры могут лучше определять ответственность и затраты для различных составляющих бизнес функций. Общемировая тенденция идет к тому, что объект затрат становится все более дробимым, а бизнес функции отделов все более специфическими.

В течение 80 - 90 годов многие менеджеры и бухгалтеры стали недовольными своими системами учета затрат. Некоторые компании начали внедрять системы учета на базе деятельности. Учет на основе деятельности (или калькулирование на основе деятельности, или учет деятельности) (ABC - Activity-Based Costing) - система, которая сосредотачивает внимание на деятельности, как фундаментальном объекте затрат и использует затраты на эти действия как "кирпичики" для других объектов затрат. Следует обратить внимание, что учет на основе деятельности может быть частью как позаказной системы учета затрат, так и попроцессной.

Многие компании начинают осуществлять такие системы [2, с.150] (например "General Motors", "Hewlett-Packard", и "Siemens"). При этом ABC помогает контролю затрат, сосредотачивая внимание на факторах затрат, что может дать более точные данные о себестоимости изделия, используя множественные факторы затрат, как основанные, так и не основанные на объемах производства, что более точно отражает причины затрат.

Имеются несколько причин, почему менеджеры требуют учета на базе деятельности [2]:

Могут быть сравнены действия в пределах одного отдела или сравнены с действиями других отделов.

Чтобы лучше управлять действиями и делать более осмысленными экономические решения, исполнители хотят идентифицировать отношения причин (действия) и эффекта (затраты) в более детализированной, точной форме. Главное вопрос - являются ли распределения накладных затрат достаточно точными. Использование простых временных группировок не прямых и накладных затрат по прямым трудовым часам или прямым трудовым затратам в денежном выражении больше не рассматривается как достаточно хорошие. Затраты, вытекающие из таких глобальных усреднений часто

вводят в заблуждение, потому что они будут не в состоянии фиксировать отношения " причина - эффект ".

Системы учета затрат существуют, чтобы обеспечить информацией исполнителей в выполнении ими режимов работы по управлению затратами. Если менеджеры улучшают и перепроектируют производственные процессы, они хотят, чтобы их системы учета были приспособлены к новым процессам. Больше чем когда-либо, первичный фокус управления затратами находится на основывающих действиях, а не изделиях. Если действиями управляют хорошо, затраты будут падать, и конечные изделия будут более конкурентоспособны. Если серьезные изменения сделаны в действиях, менеджеры хотят, чтобы их системы учета изменились соответственно.

Существующие системы учета затрат часто будут не в состоянии высвечивать взаимосвязи между активностью в различных отделах или функциональных областях. Многие из существующих систем учета затрат не накапливают затраты в направлении, которое создает возможности уменьшить затраты. Учет на основе деятельности стимулирует проектировщиков изделия уменьшать число частей и подсказок операционному персоналу, чтобы уменьшить число продавцов и сделок.

Главные различия между традиционной системой и системой учета на основе деятельности.

Традиционная система	Система учет на основе деятельности
Одна или несколько групп косвенных затрат для каждого отдела или целого завода.	Много групп косвенных затрат из-за многих сфер деятельности. Операционный персонал играет ключевую роль в определении сфер
Базами распределения косвенных затрат могут быть факторы затрат.	Базы распределения косвенных затрат наверняка будут факторами затрат.
Базы распределения косвенных затрат в основном финансовые, типа прямых трудовых затрат или прямых материальных затрат.	Базы распределения косвенных затрат часто не финансовые, типа количества частей в изделии или часов испытательного времени.

Развитие в информационных технологиях, включая нанесение штриховой кодовой метки на упаковку, внедрение оборудования с числовым управлением, и микрокалькуляторы сделали практическим сбор и обработку более детальной информации, требуемой для учета на основе деятельности.

Представители производства и учета работают в команде, используя учет на основе деятельности. Производственный персонал имел самый громкий голос в выборе индивидуальных областей деятельности и в выборе каждого фактора затрат для обращения затрат в изделия.

Рост интереса к ABC происходит в связи с увеличением ожидаемых выгод и уменьшения затрат от его использования, в основном за счет более низких затрат на обработку информации). ABC метод дает большие выгоды, если операции фирмы изменчивы и сложны; если предприятие находится в условиях жесткой конкуренции; если предприятие производит много видов изделий, которые потребляют различные количества ресурсов.

Эти характеристики типичны для современной деловой среды.

ABC вынуждают управленческих бухгалтеров работать с операционным персоналом, чтобы гарантировать, что системы учета затрат обеспечивают точную и своевременную информацию для решений менеджеров. Бухгалтера поэтому нуждаются в знании операций производства, и они также нуждаются в специальных навыках, чтобы взаимодействовать с персоналом производства.

Они задают вопросы персоналу, чтобы помочь выбрать соответствующую активность, построить факторы и базы распределений. После этого бухгалтер обычно разрабатывает ставку распределения косвенных затрат и осуществляет систему.

При ABC методе исполнители управляют затратами, наблюдая за действиями скорее, чем за изделиями. Объединение затрат по действиям или сферам деятельности обеспечивает информацию, которая может помочь менеджерам лучше планировать и управлять затратами по всей цепочке деловых функций, от исследования и развития к обслуживанию клиента.

Развитие учета на основе деятельности для соответствующих компаний зависит от мнения управления. Он может оказаться дорогим для реализации по сравнению с ожидаемыми усовершенствованиями коллективных операционных решений. Наиболее вероятно, что извлекут выгоду из учета на основе деятельности компании, которые имеют некоторых или все перечисленные характеристики:

- высокий уровень накладных расходов;
- операционный персонал не уверен в точности существующей информации о затратах;
- широкое разнообразие операционных действий;
- широкое разнообразие изделий;
- широкое разнообразие в числе дорогостоящих установок
- большие изменений в действиях через какое-либо время, но небольшие изменения в системе учета
- улучшенная компьютерная технология.

В любом случае, новая информационная технология, вероятно, создаст новое в системах учета затрат. Как минимум, следует ожидать более широкого использования базы распределения накладных затрат иной, чем прямая трудовые затраты. Как максимум, следует ожидать обширного использования учета на основе деятельности всюду в компаниях, включая исследование и развитие, проектирование изделий и разработку, производство, маркетинг, распределение, и обслуживание клиентов.

При этом, если фирма производит одно изделие, все затраты применяются к тому изделию, если имеется только один процесс, то обычно не трудно перенести затраты на различные изделия согласно ресурсам, используемым в этом единственном процессе. Трудности возникают, когда имеются много изделий и много действий - это сильная сторона ABC.

Литература

1. Garrison R.H., Chesley G.R., Carroll R.F. Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making//Richard D.Irwin, inc, 1993, 975 p.

2. Horngren C.T., Foster G. Cost Accounting. A Managerial Emphasis//Prentice-Hall, inc, 1991, 964 p.