

УЧЕТ ЗАТАРТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (Activity based costing), КАК ИНСТРУМЕНТ ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ РЕСУРСАМИ.

В основе большинства управленческих решений лежит информация о затратах и себестоимости продукции. Вопросы ценообразования, выбора ассортимента продукции и рентабельность бизнеса или отдельного подразделения строятся на различных подходах к себестоимости продукции и услуги. Себестоимость продукции – это сумма затрат, связанных с производством и продажей продукции. Но такое определение не отражает сути себестоимости продукции, именно, для принятия управленческих решений. В зависимости от управленческих целей существуют различные классификации затрат, соответственно и разные подходы к формированию себестоимости.

Как правило, традиционно, рассчитывают производственную себестоимость единицы продукции – это сумма производственных затрат (прямые материалы, прямые затраты труда и общепроизводственные расходы) соотнесенные на единицу и полную себестоимость – это сумма производственной себестоимости и распределенных коммерческих и общехозяйственных расходов на виды продукции. Полная себестоимость обычно интересна при расчете финансового результата, то есть для количества проданной продукции. В рамках такой традиционной системы выделяют метод учета переменных затрат (Директ-костинг) и метод учета полных затрат. Как говорилось выше, в традиционных системах калькуляции, в производственную себестоимость единицы продукции включают только производственные затраты. Материалы, труд и распределенные общепроизводственные. Но часто бывает необходимо знать

себестоимость услуги или отдельно себестоимость содержания одного подразделения в компании или отдельного направления в этом подразделении. Для определения себестоимости отдельного бизнес-процесса, необходимо собрать все затраты, связанные с оказанием такой услуги. И это не только производственные (они могут вообще отсутствовать), в большей части это управленческие и коммерческие расходы. То есть в рамках коммерческой и управленческой (общехозяйственной) деятельности можно выделить отдельные услуги (такие как, охрана, озеленение, парковка, ремонтные работы и т.п.) и определить, во сколько обходится компании их содержать. Что позволяет принимать решение о целесообразности содержания таких направлений собственными силами или воспользоваться услугами аутсорсинга. Такие расчеты обеспечиваются альтернативным методом расчета себестоимости – метод учета затрат по видам деятельности (Activity based costing – ABC). Он представляет точную информацию о затратах их источниках. Другими словами, учет затрат по видам деятельности позволяет рассчитать полную себестоимость единицы продукции, работ, услуг путем распределения всех косвенных затрат – общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих – по каждому из видов продукции, работ, услуг. ABC метод дает возможность руководству компании увидеть реальные центры прибыли и на этом основании корректировать инвестиционную политику. Такой результат достигается путем дробления функций организации на отдельные бизнес-процессы, что позволяет найти себестоимость не только конечного продукта, но, что немаловажно, себестоимость отдельного этапа, функции, процесса. Такой подход к себестоимости актуален в сфере услуг, когда нет материально вещественного результата. Например, определение стоимости рабочего места юриста по сопровождению договоров, или помощника аудитора, вспомогательном производстве – себестоимость наладки оборудования, или транспортировки.

Предпосылкой возникновения метода учета затрат по видам деятельности послужила острая потребность в объективной и реальной информации о затратах у организаций. Учет затрат по видам деятельности позволяет организациям:

- формировать релевантную информацию об эффективности деятельности центров ответственности организации;
- определять и проводить общий анализ себестоимости бизнес-процессов на предприятии (маркетинг, производство продукции и оказание услуг, сбыт, менеджмент качества, техническое и гарантийное обслуживание и др.);
- проводить сравнительный анализ и обосновать выбор рационального варианта технологии реализации бизнес-процессов;
- проводить функциональный анализ, связанный с установлением и обоснованием выполняемых структурными подразделениями предприятий функций с целью обеспечения выпуска высокого качества продукции и оказания услуг;
- определить и провести анализ основных, дополнительных и ненужных функциональных затрат;
- проводить сравнительный анализ альтернативных вариантов снижения затрат в производстве, сбыте и управлении за счет упорядочения функций структурных подразделений организации;
- проводить анализ интегрированного улучшения деятельности организаций.

СРАВНЕНИЕ ТРАДИЦИОННОЙ И ABC СИСТЕМ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ

При традиционной системе калькуляции затрат применяется двухэтапный процесс распределения затрат, при ABC-методе используется многоуровневая система распределения.

1ЭТАП распределения затрат в традиционной системе калькуляции расходы распределяются между производственными и обслуживающими подразделениями, а затем затраты обслуживающих подразделений перераспределяются на производственные.

1ЭТАП распределения затрат в ABC системе калькуляции расходы распределяются по видам деятельности, а не по подразделениям. Здесь выделяется множество функциональных центров затрат (которые также известны, как пулы затрат), в то время, как в традиционных системах наблюдается тенденция распределять расходы по подразделениям, хотя они обычно описываются, как центры затрат.

Виды деятельности – это совокупность многих различных задач, которые описываются соответствующими действиями. Типичные виды вспомогательной деятельности – это составление графика производства, наладка оборудования, перемещение материалов, закупка материалов, контроль продукции, учет поступающих материалов, экспедиция грузов и обработка заказов потребителей. Производственные виды деятельности включают обработку и сборку продукции. В процессах производства, функциональные центры затрат, как правило, идентичны центрам затрат, соответствующим традиционным системам. Вспомогательные виды деятельности также иногда идентичны центрам затрат, характерным для традиционных систем, когда, например, отдел закупок материалов и деятельность по закупкам в равной мере трактуются как центры затрат. Однако, в целом, в ABC системах, как правило, центров затрат значительно больше.

2ЭТАП распределения затрат в традиционной и ABC системах калькуляции

В ходе второго этапа происходит распределение затрат центров затрат (пулов) по продуктам или другим выбранным целевым затратам. В традиционных системах осуществляется отслеживание общепроизводственных расходов до продуктов, что осуществляется на

основе базы распределения общепроизводственных расходов второго этапа, которые изменяются пропорционально объему выпускаемой продукции. В качестве таких баз, которые, как правило, используются в традиционных системах, выступают часы труда основных работников или работы оборудования.

И, наоборот, в ABC системах применяется много баз распределения общепроизводственных расходов, в том числе и не связанные напрямую с объемом производства. Например, число циклов обработки продукции при ее производстве – для планирования производственной деятельности, или число заказов на закупку материалов – для закупочной деятельности. Еще одним отличительным свойством является, то, что традиционные системы, как правило, распределяют затраты на вспомогательную деятельность по производственным центрам. Эти затраты объединяются с затратами самих производственных центров и в таком виде входят в объем общепроизводственных расходов производственных центров. В ABC системах, наоборот, наблюдается тенденция выделять отдельные ставки для баз распределения по всем центрам затрат и распределять затраты на вспомогательные виды деятельности непосредственно на целевые затраты без этапа перераспределения их на производственные центры.

Следовательно, основные отличия ABC систем заключается в том, что в них используется гораздо больше центров затрат и баз распределения на втором этапе. В результате этого ABC системы могут более точно измерять ресурсы, приходящиеся на целевые затраты. Традиционные системы калькуляции показывают затраты менее точно, поскольку в них используются базы распределения, не отражающие причинно-следственной зависимости между расходами на вспомогательную деятельность и целевыми затратами.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ABC – это методология расчета себестоимости продукции, работ, услуг, которая основывается на предположении о том, что затраты относятся к действиям, которые приводят к потреблению ресурсов предприятия, задействованных в производстве, маркетинге, продаже, доставке, технической поддержке, оказании услуг, обслуживанию клиентов, а также в обеспечении качества.

ABC подход определяет виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследует основные носители затрат (fundamental cost drivers) для этих видов деятельности.

Носители затрат (cost driver) это некий фактор, который наилучшим образом определяет, почему ресурсы потребляются в процессе определенного вида деятельности и, следовательно, почему данный вид деятельности приводит к затратам. Когда виды деятельности и носители затрат определены, то эта информация может быть использована для того, чтобы отнести производственные накладные расходы на объекты затрат (в том числе на производимые продукты), которые фактически привели к возникновению данных затрат.

Важно заметить, что ABC позволяет учитывать в составе себестоимости и другие затраты, совершенно отличные от стоимости производственных запасов, например, коммерческие и административные расходы. Эти расходы не входят в производственную себестоимость при традиционных методах учета, однако ABC позволяет распределить их по объектам затрат. Метод ABC фокусируется на косвенных затратах. Он позволяет распределять по объектам затрат как общепроизводственные, так и общехозяйственные расходы, которые традиционно считаются независимыми от объемов, сложности, разнообразия продукции, и действует посредством анализа ресурсов и их отнесения на действия и процессы через специальные носители затрат.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ВНЕДРЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ возможно, при положительных ответах на следующие вопросы:

- 1) является ли доля общепроизводственных расходов значительной в общем пуле затрат?
- 2) существует ли причинно-следственная связь между понесенными производственными расходами и определенными продуктами, не обусловленная объемом производства?
- 3) существует ли причинно-следственная связь между понесенными производственными расходами и объемом производства, и произведенной продукцией?

Методика применения ABC-метода заключается в последовательности выполнении следующих процедур:

ШАГ 1. Идентифицировать на предприятии основные виды деятельности, которые связаны с производством.

Например, можно выделить следующие виды деятельности: наладка оборудования, транспортировка материалов со склада в производственные цеха, проверка качества произведенной продукции и т.п. Для ABC понятие «виды деятельности» может быть применено как относительно услуг, оказываемых отдельными подразделениями, так и относительно производимых продуктов. В случае традиционного метода учета затрат такие виды деятельности и затраты, связанные с ними, часто относят на определенные подразделения организации.

ШАГ 2. Определить затраты (пулы затрат) для каждого вида деятельности, идентифицированного на шаге 1.

Целью данного шага является определить, сколько организация тратит на каждый из видов деятельности, выделенных в первом шаге. *Пул затрат* – место концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности в системе учета затрат по видам деятельности. Другими словами, это группирование или объединение отдельных статей затрат.

Таким образом, все затраты, связанные с определенным видом деятельности, собираются и образуют пул затрат. Часть ресурсов может быть прямо отнесена на определенные виды деятельности, в то время, как другая часть (например, затраты на труд, затраты на освещение, отопление) может представить собой косвенные затраты, которые могут быть отнесены сразу к нескольким видам деятельности. Их отнесение на конкретный вид деятельности возможно с использованием носителей затрат, учитывающих наличие причинно-следственной связи между затратами и тем или иным видом деятельности (cause-and-effect cost drivers), или с помощью интервью с персоналом, который даст разумную оценку количества ресурсов, потребляемых в ходе различных видов деятельности (произвольное распределение затрат не должно использоваться). Очевидно, что чем больше количество затрат, распределенных на виды деятельности (а не прямо и непосредственно отнесенных), тем более приблизительной и менее пригодной становится информация о затратах, полученная с помощью учета затрат по видам деятельности. Носители затрат, учитывающие наличие причинно-следственной связи (cause-and effect drivers), используемые на этой стадии, чтобы распределить ресурсы (затраты) на определенные виды деятельности, называются ресурсными носителями затрат (resource cost drivers).

Также следует отметить, что при использовании традиционной системы учета затрат на производственный департамент компании должны были быть отнесены затраты так называемых сервисных департаментов (обслуживающих производств). Под сервисными будем понимать департаменты в производственном подразделении предприятия, которые прямо не включены в производственный процесс, но оказывают вспомогательные услуги для производственных департаментов. К сервисным департаментам, например, можно отнести отдел технического обслуживания, ремонтный цех, склад. Но в случае ABC-метода, департамент технического обслуживания становится либо пулом затрат сам по себе, либо частью более

крупного пула затрат. Но ни в одном из этих случаев затраты не перераспределяются на производственный департамент. Пусть, к примеру, пулы затрат составили: для настройки оборудования – 100,000 руб., для транспортировки материалов со склада в производственный цех – 150,000 руб., для проверки качества произведенной продукции – 50,000 руб.

ШАГ 3. Определить носители затрат (cost drivers) для каждого вида деятельности, определенного на первом шаге, (носители затрат, используемые на данной стадии называются (activity cost drivers).

Данный шаг отражает поиск некоторого компромисса при применении системы учета затрат по видам деятельности. Например, в случае проверки качества продукции носителем затрат может являться количество проверок или количество проверяемых объектов. Важно отметить, что результат процесса учета затрат совершенно очевидно будет зависеть от выбора носителя затрат. На примере можно определить следующие носители затрат: для настройки оборудования – количество настроек, для транспортировки материалов со склада в производственный цех – количество транспортировок, для проверки качества произведенной продукции – количество проверок.

ШАГ 4. Подсчитать конкретную ставку носителя затрат для каждого пула затрат.

Для этого можно воспользоваться следующей формулой, напоминающей формулу для расчета ставки общепроизводственных расходов в случае традиционной системы учета затрат.

Ставка носителя затрат = пул затрат (руб.)/количество носителей затрат

ШАГ 5. Применить полученную ставку носителя затрат к производимым продуктам (объектам затрат) для того, чтобы подсчитать затраты на продукт с помощью системы ABC.

Например, в случае настройки оборудования 20 настроек (из 100) было проведено для производства продукта А и 80 настроек (из 100) для

производства продукта В. Тогда затраты по наладке оборудования для продукта А составят: $20 \text{ раз} \times 1,000 \text{ руб.} = 20,000 \text{ руб.}$, а для продукта В – $80 \text{ раз} \times 1,000 \text{ руб.} = 80,000 \text{ руб.}$

ОСБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СФЕРЕ УСЛУГ.

Сфера услуг по определению предполагает, что потребители получают в результате ее деятельности в большей степени нематериальные, чем материальные продукты. Природа «продукта» в сфере услуг предполагает, что структура затрат в типичном случае отличается от таковой в производственной сфере. Это принципиальный факт, потому что содержание прямых материалов в услуге обычно маленькое, например, бумага, используемая адвокатом в процессе работы с клиентом. Кроме того, подобные затраты могут вообще отсутствовать, поскольку адвокат может устно сообщить свое мнение клиенту. Прямой труд, однако, содержащийся в услуге, может быть значительным, так, например, труд адвоката составляет основу для оказания услуги, в какой бы форме она не оказывалась (письменной или устной). Согласно отраслевым инструкциям, распределение косвенных расходов производится согласно традиционному методу.

Сначала определяется общее количество затрат на оказание определенных услуг, например, на содержание адвокатской конторы, а затем эти затраты распределяются на продукты (официальные советы адвоката) на основании человеко-часов (время работы адвоката). В сфере услуг, в отличие от производства отсутствуют запасы. То есть услуги не хранятся на складе.

Стимулом для применения метода ABC в сфере услуг может служить желание обеспечить большее понимание поведения затрат на предоставляемые услуги с целью совершенствования процесса принятия решений и контроля затрат. Применение ABC в сфере услуг требует четкого представления о том, какие услуги оказывает организация, чтобы определить какие именно виды деятельности являются ключевыми. Все остальные шаги

по использованию ABC похожи на токовые в производственной сфере, с одним лишь условием, что слова «продукция» заменяется словом «услуги».

Например, в сфере образования, затраты на обеспечение учебного курса для зарегистрированных студентов могут определяться разнообразными факторами, такими как тип курса (наука или искусство) или уровень курса (для студентов или для аспирантов). ABC – подход, в данном случае, должен быть направлен на то, чтобы во-первых, идентифицировать виды деятельности, необходимые для поддержки и удовлетворения нужд каждого зарегистрированного студента, во-вторых, определить носители затрат для каждого идентифицированного вида деятельности. Например, затраты на обеспечение курса по искусству для аспирантов, поскольку для поддержания этих двух видов деятельности необходимы различные затраты. В процессе анализа, в дальнейшем, может быть выявлена информация о прибыльности потребителей. Например, разные группы студентов могут предъявить различный спрос на вспомогательные виды деятельности, такие как консультирование студентов преподавателями и медицинское обслуживание. Такая информация может быть полезна при определении уровня обеспечения ресурсами, необходимых для оказания услуг, пользующихся спросом у студентов, и, возможно, поможет определить последующую политику набора.

В некоторых областях сферы услуг, такие, как связи с общественностью, выпуск продукции трудно идентифицировать и тем более тяжело количество описать. Кроме того, в том случае, когда существует множественный результат, то идентифицировать вспомогательные виды деятельности, приведшие к данным результатам, может быть более чем проблематично. Один и тот же вид ресурсов зачастую может обеспечивать ряд совмещенных или дополняющих друг друга услуг. Поэтому в сфере услуг зачастую в качестве объекта затрат более обоснованно и удобно выбирать потребителей, нежели определенную услугу. Определение прибыльности потребителей обеспечивает некоторые компании

значительными преимуществами, позволяющими увеличить прибыль. Природа сферы услуг такова, что концентрация на потребителе является определяющим, превалирующим фактором. Таким образом, анализ прибыльности потребителей может быть особенно уместным в данной области экономики.

ABC – анализ прибыльности потребителей в сфере услуг поможет собрать ценную информацию для целей менеджмента, например для целей ценообразования. ABC играет важную роль как для управления затратами, так и в процессе принятия управленческих решений. Большую пользу при внедрении данной технологии можно получить от нее именно как от системы управления затратами, а не просто как от системы, которая позволяет более точно подсчитывать производственные затраты.