

ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

УДК 657 JEL M41

DOI 10.26425/1816-4277-2021-1-70-76

Адамова Гюльнара Амучиевна
канд. экон. наук, ФГБОУ ВО
«Государственный университет
управления», г. Москва, Российская
Федерация

ORCID: 0000-0003-3529-5796

e-mail: ga_adamova@guu.ru

Жафярова Лилия Шамилевна
студент магистратуры, ФГБОУ ВО
«Государственный университет
управления», г. Москва, Российская
Федерация

ORCID: 0000-0003-1305-2718

e-mail: liliya_98@bk.ru

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ НА ОСНОВЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И СИСТЕМЫ ABC

Аннотация. Проведен критический анализ традиционного подхода к калькулированию себестоимости. Раскрыта проблема искажения себестоимости производимых продуктов с точки зрения принятия управленческих решений. Обоснована целесообразность использования системы ABC для учета и распределения накладных расходов. Дана трактовка понятий, используемых при функциональном распределении затрат. Выделен и раскрыт пошаговый алгоритм распределения косвенных затрат при применении системы ABC. Приведены преимущества использования данного подхода в целях формирования управленческой информации о продуктах и видах деятельности компании. Вместе с тем проанализированы трудности, связанные с практической реализацией функционального подхода в учете и распределении накладных расходов, в частности детализацией информации в разрезе операций и пулов затрат.

Ключевые слова: калькулирование себестоимости, косвенные расходы, накладные расходы, распределение затрат, система ABC, управленческие решения, управленческий учет, учет затрат, фактор затрат, AB-management

Для цитирования: Адамова Г.А., Жафярова Л.Ш. Совершенствование учета и распределения накладных расходов на основе использования функционального учета затрат и системы ABC//Вестник университета. 2021. № 1. С. 70–76.

Gyulnara A. Adamova
Cand. Sci. (Econ.), State University
of Management, Moscow, Russia
ORCID: 0000-0003-3529-5796
e-mail: ga_adamova@guu.ru

Lilia Sh. Zhafyarova
Graduate student, State University
of Management, Moscow, Russia
ORCID: 0000-0003-1305-2718
e-mail: liliya_98@bk.ru

IMPROVING THE ACCOUNTING AND DISTRIBUTION OF OVERHEAD COSTS BASED ON THE USE OF FUNCTIONAL COST ACCOUNTING AND ABC SYSTEM

Abstract. The article carries out a critical analysis of the traditional approach to costing. The paper reveals the problem of distortion of the cost of manufactured products from the point of view of making management decisions. The authors justify the expediency of using the ABC system for accounting and distribution of overhead costs. The study gives the interpretation of the concepts used in the functional distribution of costs. The article highlights and discloses a step-by-step algorithm for the distribution of indirect costs when using the ABC system. The paper gives the advantages of using this approach in order to generate management information about the products and activities of the company. Along with that, the authors analysed the difficulties associated with the practical implementation of the functional approach in the accounting and distribution of overhead costs, in particular with the detailed information in the context of operations and cost pools.

Keywords: AB-management, ABC system, allocation of costs, cost accounting, cost driver, costing, indirect costs, management accounting, managerial decisions, overhead costs

For citation: Adamova G.A., Zhafyarova L.Sh. (2021) Improving the accounting and distribution of overhead costs based on the use of functional cost accounting and ABC system. *Vestnik universiteta*, no. 1, pp. 70–76. DOI: 10.26425/1816-4277-2021-1-70-76

© Адамова Г.А., Жафярова Л.Ш., 2021.

Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

© Adamova G.A., Zhafyarova L.Sh., 2021.

This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



Введение

Расширение ассортимента продукции современных компаний, усложнение ее характеристик и использование автоматизации производственных процессов стали причинами резкого увеличения уровня накладных расходов. В этих условиях использование традиционных методов распределения косвенных затрат приводит к существенному искажению величины себестоимости продуктов и принятию ошибочных управленческих решений как в части распределения ресурсов, так и в вопросах определения ценовой политики, планирования ассортимента выпускаемой продукции, оценке целесообразности клиентов и других.

Эффективность любого управленческого решения напрямую зависит от точности информации, на основании которой оно принято, и, соответственно, от методов ее получения. Некорректный метод сбора данных, даже будучи правильно примененным, фактически дезинформирует лицо, принимающее решение.

Однако на практике менеджеры зачастую принимают решения на основе существующей информации, не задумываясь о влиянии методов получения такой информации на конечные результаты. Так разные методы расчета себестоимости могут привести к диаметрально противоположным решениям, связанным с объемами выпуска и ценовой политикой: на основе некорректной информации рентабельная продукция может быть снята с производства, а объемы выпуска неперспективных продуктов увеличены.

Во избежание возникновения подобных ошибок необходимо организовать систему учета затрат так, чтобы она позволяла получить объективные данные об издержках, связанных с производством и реализацией различных продуктов, отражала реально существующую структуру себестоимости и, таким образом, представляла релевантную информацию для принятия управленческих решений.

Методы и материалы

Теоретической и методологической основой данного исследования явились труды ведущих российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам организации управленческого учета затрат, в частности методике учета и распределения накладных расходов крупных производственных компаний.

В исследовании были использованы: метод научных абстракций, анализ и синтез, индукция и дедукция, а также системный подход. Был произведен анализ наиболее частых проблем, с которыми сталкиваются экономические субъекты при внедрении в свою практику учета накладных расходов в разрезе видов деятельности, выборе и применении драйверов издержек для отнесения затрат на себестоимость объектов калькулирования. На основе анализа и обобщения полученных результатов были выработаны предложения в части применения функционального учета затрат и распределения косвенных расходов с выделением операционных и временных драйверов издержек в целях получения достоверной информации об уровне себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг. Данная информация позволит принимать обоснованные управленческие решения, касающиеся как оценки целесообразности запуска в производство новых продуктов, так и планирования структуры товарного ассортимента по уже имеющимся.

Анализ и обсуждение результатов

В основе расчета себестоимости продукции любого предприятия, выпускающего на рынок более одного продукта, лежит разделение издержек на прямые и косвенные с последовательным их отнесением на конкретный объект калькулирования. При этом под прямыми расходами понимаются затраты, непосредственно связанные с производством определенного вида продукции и, соответственно, включаемые в его себестоимость напрямую. К ним могут быть отнесены прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и некоторые другие расходы. Как правило, на практике с включением прямых затрат в себестоимость проблем не возникает, так как их можно отнести на определенный продукт на основании первичных учетных документов [6, с. 29].

Косвенные расходы – это издержки, которые невозможно прямым путем включить в себестоимость отдельных видов продукции, поскольку они являются общими для разных объектов калькулирования. В состав данных расходов могут быть отнесены как производственные затраты, так и общехозяйственные, то есть связанные с функционированием организации в целом. Для распределения их между продуктами требуется осуществление специальных расчетов по утвержденной внутри хозяйствующего субъекта методике.

В традиционных системах калькулирования распределение косвенных расходов, обычно характеризующихся как накладные, осуществляется на основании выбранной базы, в качестве которой чаще всего выступают показатели, напрямую связанные с объемами производимой продукции: отработанное рабочее время основного производственного персонала, стоимость использованных основных материалов, машино-часы работы оборудования и др. Так И.Е. Мизиковский отмечает, что под базой распределения понимается «показатель или совокупность показателей, максимально влияющих на аккумуляцию косвенных затрат в подразделении предприятия или на предприятии в целом за определенный период» [9, с. 93]

Данный способ включения косвенных расходов в себестоимость относительно прост в применении, сложился достаточно давно и оправдывает себя в том случае, если доля общих производственных издержек невелика, а их уровень в значительной мере зависит от объемов производства продукции.

Однако в настоящее время автоматизация производственных процессов и совершенствование технологии производства приводят к росту доли косвенных затрат, связанных с обслуживанием производства, его подготовкой и управлением различными вспомогательными видами деятельности, в то время как удельный вес прямых затрат в себестоимости, наоборот, уменьшается в силу сокращения трудоемкости основных производственных процессов. Кроме того, растет ассортимент производимых компаниями изделий, которые могут в значительной мере различаться не только по сложности связанных с их производством работ, но и по размерам выпускаемых на рынок партий. В таких условиях распределение косвенных затрат пропорционально единой базе, связанной с физическим объемом производства, становится неоправданным: себестоимость тех продуктов, которые потребляют большую часть ресурса, выбранного в качестве базы распределения, будет искусственно завышаться, и, наоборот, продукт, в меньшей степени вызывающий расход базового ресурса, может оказаться недооцененным. Можно сделать вывод, что использование информации о себестоимости, полученной в результате традиционного распределения, в этом случае даст ложную картину низкой рентабельности одних изделий и высокой – других, в то время как на самом деле связь между продуктами и затратами может быть совершенно иной: продукт с высокой себестоимостью в реальности может быть не связан с включенными в нее издержками. «Заниженная наценка на мелкосерийную продукцию и завышенная на крупносерийную, кажущаяся высокая прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми» не позволят менеджерам принимать объективные решения в отношении распределения своих ресурсов и выбора оптимального продуктового ассортимента [7, с. 369].

Задача получения релевантной информации для принятия решений, связанных с планированием товарного ассортимента, запуском в производство новых продуктов, отказа от нерентабельной продукции и других привела к поиску современных методов распределения косвенных затрат. В конце XX в. профессора Гарвардского университета Робин Купер и Роберт Каплан обосновали использование в качестве базы отнесения затрат различные измерители активности в зависимости от того, в какой мере производимые продукты вызывают тот или иной вид деятельности, осуществляемый компанией. Данный подход воплотился в системе ABC (от англ. activity-based costing – рус. «учет затрат по видам деятельности», или «функциональный учет затрат»).

Функциональный учет основан на идее о том, что производимая продукция является причиной осуществления различных видов деятельности, а значит и затрат, связанных с их осуществлением. Поэтому в функциональной системе накладные расходы распределяются на первом этапе по видам деятельности, а затем уже относятся на конкретную продукцию в зависимости от того, в какой мере тот или иной вид деятельности связан с производством данного продукта.

Алгоритм расчета себестоимости при применении системы ABC представлен четырьмя основными шагами:

- установление основных видов деятельности, выполняемых в компании;
- распределение затрат по выделенным видам деятельности;
- определение фактора издержек для каждого из основных видов деятельности;
- распределение затрат, связанных с осуществлением каждого вида деятельности, в соответствии со ставками факторов затрат [4, с. 128].

Рассмотрим подробнее каждый из перечисленных шагов.

Первый шаг связан с определением основных видов деятельности (операций), выполняемых в организации. Под видом деятельности понимается совокупность бизнес-процессов, осуществляемых с целью решения определенной задачи.

Экономическими субъектами выполняется множество различных задач, однако при выборе видов деятельности, по которым будет собираться информация в системе ABC, необходимо рационально обосновывать уровень их агрегирования. Выделение десятков взаимосвязанных задач в качестве отдельных видов деятельности приводит к необходимости сбора большого объема информации и может вызвать неоправданно высокие затраты на ее обработку, что, несомненно, снижает целесообразность использования системы. С другой стороны, слишком высокий уровень агрегирования операций в дальнейшем может привести к трудностям при определении фактора издержек. Поэтому при выделении основных видов деятельности необходимо руководствоваться экономической целесообразностью, то есть соотношением возросшей трудоемкости учета и выгодой в результате использования информации, полученной в системе калькулирования. Также при выделении видов деятельности следует руководствоваться особенностями объектов калькулирования [5, с. 16]. Ими могут быть не только отдельные виды продукции, но и производственные заказы, а также сами заказчики.

В качестве отдельных видов деятельности можно выделить такие функции, как: обработка заказов покупателей, переналадка оборудования, закупка материалов, доставка готовой продукции и др.

Выделенные виды деятельности получают статус функциональных центров издержек, или так называемых пулов затрат. При этом в один пул затрат могут быть объединены нескольких однотипных видов деятельности с одинаковым коэффициентом потребления для выпускаемой продукции. В случае же, если интенсивность различных бизнес-процессов при производстве продукции отличается, объединять такие процессы в один центр (пул) затрат не следует.

После выделения операций в качестве функциональных центров издержек необходимо определить затраты ресурсов, относящиеся к тому или иному центру. Часть затрат непосредственно связана с определенным видом деятельности и не требует дополнительного анализа для распределения. В то же время существуют издержки, величина которых зависит от совокупности взаимосвязанных задач. Подобные затраты должны быть распределены между выделенными функциональными центрами. Как правило, для этой цели используется опрос персонала, занятого решением задач, входящих в сферу того или иного вида деятельности. В результате опроса может быть получена информация о том, как распределяется время (либо иные ресурсы) сотрудников одного подразделения между отдельными задачами. Так, например, работники отдела снабжения используют свое время на составление графиков поступления материалов, поиск поставщиков и обсуждение условий закупки, организацию доставки материалов на склад, входной контроль поступающих материальных ценностей и т. д.

На следующем этапе расходы, понесенные центрами издержек, включаются в себестоимость продукции. Для того, чтобы перенести стоимость конкретной операции на конечный объект затрат, для каждого функционального центра должен быть выбран соответствующий фактор издержек. Факторы издержек, применяемые на данном этапе распределения расходов, называются функциональными факторами, или драйверами затрат.

Драйвер затрат – это параметр, пропорционально которому расходы на осуществление определенного вида деятельности переносятся на объекты калькулирования [1]. Драйвер затрат в системе ABC заменяет традиционную базу распределения затрат и служит «количественным измерителем выпуска деятельности» [2, с. 269]. Однако в отличие от традиционных способов расчета себестоимости и распределения косвенных расходов, система ABC предполагает установление причинно-следственных связей между накладными расходами и объектами калькулирования. Данные связи получают количественно-стоимостное воплощение. Таким образом, под термином «драйвер затрат» понимается не просто какая-то условная величина, пропорционально которой распределяются косвенные расходы, а фактор, вызывающий необходимость осуществления определенной деятельности и, таким образом, влияющий на себестоимость объекта калькулирования. Измеряемая данным фактором функция должна оказывать непосредственное влияние на изменение распределяемой величины [3].

Например, если в качестве отдельного вида деятельности рассматривать внутреннее перемещение материалов, то драйвером будет выступать количество материалов, доставленных к местам их использования, либо количество выполненных заявок по доставке материалов.

Выбираемые драйверы затрат, на наш взгляд, должны соответствовать следующим критериям:

- драйвер затрат должен объяснять связь между затратами, понесенными каждым центром издержек и объектом калькулирования;
- драйвер затрат должен быть легко измерим и легко идентифицируем с видами продукции (см. табл. 1).

Используемые драйверы можно разделить на два основных вида: операционные и временные. Первые характеризуют частоту выполнения какой-либо деятельности, например, количество переналадок оборудования или проверенных партий продукции. Они используются в том случае, если каждый раз при возникновении потребности в конкретном виде деятельности расходуется примерно одинаковое количество ресурсов. В случае же, когда затраты на одну и ту же деятельность существенно различаются при производстве разных продуктов, рекомендуется использование временных факторов затрат. Это значит, что для распределения издержек будет учитываться время, в течение которого осуществляется необходимая деятельность. Так, например, для отдельных видов продукции переналадка оборудования может потреблять значительно больше времени, чем для других, соответственно, использование количества совершенных переналадок в качестве носителя затрат приведет к искажению себестоимости продуктов. Учет времени, связанного с выполнением бизнес-процессов, входящих в соответствующий вид деятельности, требует дополнительных затрат на сбор и обработку информации, но может быть оправдан в ситуации принятия стратегического решения о производстве новых видов продукции, или планировании ассортиментной политики.

Таблица 1

Пример определения драйверов операций

№	Виды деятельности	Затраты на данный вид деятельности, тыс. руб.	Драйвер операции	Количественный показатель драйвера операции	Ставка драйвера операции
1	2	3	4	5	6 = 3/5
1	Переналадка оборудования	32	Время, затраченное на переналадку, мин.	970	0,033
2	Проверка качества продукции	68	Количество партий продукции	129	0,527
3	Текущий ремонт оборудования	260	Машино-часы работы оборудования	240	1,083
Итого		360	х	х	х

Составлено авторами по материалам исследования

На последнем шаге затраты, собранные по выделенным видам деятельности, распределяются между объектами калькулирования в соответствии с установленными по ним значениями драйверов затрат (табл. 2).

Таблица 2

Распределение затрат по видам продукции

№	Виды деятельности	Драйвер операции	Ставка драйвера операции	Показатель драйвера операции на продукцию			Стоимость операции на продукцию, тыс. руб.		
				А	Б	В	А	Б	В
1	Переналадка оборудования	Время, затраченное на переналадку, мин.	0,033	320	380	270	10,55	12,54	8,91
2	Проверка качества продукции	Количество партий продукции	129	54	48	27	28,47	25,30	14,23
3	Текущий ремонт оборудования	Машино-часы работы оборудования	1,083	90	70	80	97,46	75,81	86,73
Итого		х	х	х	х	х	136,48	113,65	109,87

Составлено авторами по материалам исследования

Таким образом, основными особенностями системы ABC, отличающими ее от традиционных систем учета затрат, являются следующие:

- затраты относятся на себестоимость продукции на основе анализа причинно-следственных связей;
- некоторые производственные расходы могут не учитываться в составе себестоимости продукта, рассчитанной для целей принятия управленческих решений;
- в процессе учета используются различные группировки накладных расходов, каждая из которых распределяется на объекты затрат с использованием своего собственного измерителя – драйвера затрат [3].

К преимуществам применения системы ABC относятся:

- обоснованное включение затрат в себестоимость продукции посредством использования системы драйверов;
- возможность определения наиболее точной и детальной информации о себестоимости отдельных видов продукции и направлений деятельности;
- возможность подробного анализа накладных расходов;
- возможность эффективного планирования и контроля затрат.

Заключение

Таким образом, внедрение системы ABC позволит экономическим субъектам сформировать информационную базу, дающую релевантную информацию для принятия обоснованных управленческих решений в отношении снижения издержек, ценовой политики, товарно-ассортиментной политики, а также даст возможность более точно оценить стоимость отдельных операций и минимизировать операционные затраты. Кроме того, у менеджеров компании появляется возможность проведения качественной оценки эффективности функционирования различных сфер деятельности [8]. Применение АВ-калькулирования также позволит находить ответы на вопросы о необходимости самой деятельности, вызывающей затраты, то есть даст понимание того, насколько выгоды ее осуществления оправдывают производимые издержки [10].

Вместе с тем нужно понимать, что использование системы ABC сопряжено с рядом сложностей, связанных с повышением трудоемкости учета и значительным увеличением количества внутренних отчетов. В ситуации, когда товарный ассортимент включает в себя десятки наименований продукции, в разной степени вызывающих активность тех или иных бизнес-процессов, можно получить «чрезвычайно дорогостоящую систему, выгоды от использования которой будут меньше, чем затраты на ее эксплуатацию» [2, с. 278]. В связи с этим компаниям, производящим большой ассортимент продукции, целесообразно рекомендовать применение двух систем калькулирования: традиционную для составления внешней отчетности и ABC для подготовки информации для принятия управленческих решений. Последняя будет задействована в тех случаях, когда необходимо оценить альтернативные возможности использования ресурсов, целесообразность запуска нового продукта, запланировать структурные изменения в ассортименте и т. д.

Библиографический список

1. Артемьев, А.В. ABC-costing как способ оптимизации затрат промышленного предприятия // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2012. – № 1. – С. 10–13.
2. Аткинсон, Э.А., Банкер, Р.Д., Каплан, Р.С., Янг, М.С. Управленческий учет: учебник / пер. с англ. А.Д. Рахубовского, Д.А. Рахубовской – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
3. Гаррисон, Р., Нореен, Э., Брюэр, П. Управленческий учет: учебник / пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник / пер. с англ. В.Н. Егорова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 735 с.
5. Евстафьева, Е.М., Попова, Д.А. Теория и практика использования ABC метода в управленческом учете коммерческих организаций // Учет и статистика. – 2016. – № 2 (42). – С. 10–20.
6. Ильина, А.В., Ильшева, Н.Н. Управленческий учет: учебное пособие. – Екатеринбург: Изд-во Уральского ун-та, 2016. – 180 с.
7. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Дашков и К, 2019. – 400 с.
8. Левчаев, П.А., Осипов В.И. Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании: монография. – М.: Инфра-М, 2021. – 231 с.

9. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. – 2-е изд. – М.: Магистр, 2021. – 144 с.
10. Этрилл, П., Маклейни, Э. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / пер. с англ. В. Ионова. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 648 с.

References

1. Artem`ev A.V. ABC-costing as a way to optimize the costs of an industrial enterprise, *Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*, 2012, pp. 10–13. (In Russian).
2. Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M. *Management accounting: textbook*, transl. from English by A.D. Rakhubovskii, D.A. Rakhubovskaya, Edition 3, Moscow, Williams Publ. house, 2016, 880 p. (In Russian).
3. Garrison. R., Noreen E., Brewer P. *Managerial accounting: textbook*, transl. from English, ed. by M.A. Karlika, Edition 12, St. Petersburg, Piter, 2010, 592 p. (In Russian).
4. Druri C. *Cost and management accounting: an introduction*, Edition 5, revised and expanded, Moscow, Yuniti-Dana, 2015, 735 p. (In Russian).
5. Evstaf`eva E.M., Popova D.A. Theory and practice of using the ABC method in management accounting of commercial organizations, *Accounting and Statistics*, 2016, no. 2 (42), pp. 10–20. (In Russian).
6. Il`ina A.V., Ilysheva N.N. *Management accounting: tutorial*, Ekaterinburg, Ural Federal University Publ. House, 2016, 180 p. (In Russian).
7. Kerimov V.E. *Accounting management accounting: textbook*, Moscow, Dashkov and K, 2019, 400 p. (In Russian).
8. Levchayev P.A., Osipov V.I. *Financial mechanism and management accounting for the company's productive resources consumption: monograph*, Moscow, Infra-M, 2021, 231 p. (In Russian).
9. Mizikovskii I.E. *Accounting management accounting: tutorial*, Edition 2, Moscow, Magistr, 2021, 144 p. (In Russian).
10. Atrill P., McLaney E. *Financial management and management accounting for managers and businessmen*, transl. from English by V. Ionov, Moscow, Alpina Publisher, 2016, 648 p. (In Russian).