

УДК 005.52:657.471.65

Ю.В. Воронцова

С.В. Чиняева

ИНТЕГРИРОВАННЫЙ ПОДХОД К АНАЛИЗУ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ

Аннотация. В статье рассматриваются два наиболее часто используемых в практике управления накладными расходами метода: ABC-анализ и OVA-анализ, выделены их возможности, преимущества и недостатки. В качестве управляемой с их помощью базы авторами представлены транзакционные издержки, проанализированы составляющие их основные элементы, а также классификация данного вида затрат в срезе условно-переменной/условно-постоянной их части. Предложены направления поиска решения проблемы управления транзакционными затратами. Авторами определены области наиболее целесообразного использования метода OVA-анализа, охарактеризованы решаемые с его помощью задачи. Кроме того, в статье обоснована возможность интеграции рассмотренных методик с целью максимального использования их преимуществ при анализе накладных затрат.

Ключевые слова: анализ, интегрированный подход, накладные расходы, области целесообразного использования, потоки затрат, потоки продуктов, транзакционные издержки, унификация.

Yulia Vorontsova

Sofia Chinyaeva

INTEGRATED APPROACH TO OVERHEAD ANALYSIS

Annotation. In article are considered two the most often used in management practice by method overheads: ABC and OVA, are allocated them opportunities, benefits and shortcomings. As the base managed with their help authors provided transactional expenses, the basic elements, and also classification of this cost type constituting them in an is conditional variable cut/constants their parts are analyzed. The directions of search problem resolutions of management of transactional costs are proposed. Authors also determined the fields of the most reasonable use of the OVA method – the analysis, the tasks solved with its help are characterized. Besides, in article ability to integrate the considered techniques for the purpose of the maximum use of their benefits in the analysis of superimposed costs.

Keywords: analysis, integrated approach, overheads, fields of reasonable use, costs flows, product flows, transactional expenses, unification.

В практике управления затратами накладные расходы заводоуправления и обслуживающих подразделений промышленной организации являются наиболее неуловимой частью административных расходов, а попытки ежегодного их сокращения зачастую незначительны по своему масштабу и получаемым вследствие этих сокращений результатам. Ввиду того, что условно-постоянные затраты не могут быть отнесены на себестоимость промышленной продукции аналогично условно-переменным, организации приходится представлять их агрегированными показателями бюджетных отчислений на различные функции (маркетинг, администрирование и др.), следуя по все повторяющемуся принципу неконтролируемости [1]. В последнее время был разработан эффективный инструмент – **Overhead value analysis (OVA)** – анализ накладных расходов, являющийся подходом, предлагающим решения, связанные с отслеживанием и измерением потоков, возникающих во время поставок конечного продукта другому подразделению организации.

OVA-анализ предусматривает трехсторонний подход, включающий все взаимодействующие стороны: подразделения организации, предоставляющие услуги, подразделения, использующие эти услуги, высшее руководство. При проведении OVA-анализа необходимо: определить потоки продуктов между подразделениями организации, оценить затраты и усилия, вложенные в каждый из этих

продуктов, изучить пути сокращения потребности в упомянутых потоках и сопоставить затраты с полученными результатами, принять согласованное решение вопроса о реальном сокращении предоставляемых и потребляемых продуктов (услуг). OVA-анализ включает следующие действия: планирование потоков, составление списка вариантов для дальнейшего рассмотрения, анализ выбора, реализация [6].

OVA-анализ предусматривает разделение затрат по способу включения в себестоимость продукции (основные и накладные). Однако в теории управления затратами существует такое понятие, как «транзакционные издержки», которые можно рассматривать в срезе накладных затрат и осуществлять их анализ с помощью предполагаемого инструментария. Транзакционные издержки и внутрифирменные контракты являются центральным звеном в системе объектов управленческого учета. От адекватного управленческого решения зависит эффективность менеджмента организации, конкурентоспособность и процветание организации. Качество управленческого решения во многом определяется всесторонним анализом сложившейся ситуации и прогнозированием возможных альтернатив ее развития. Успешному современному руководителю важно учесть все явные и неявные моменты, связанные с затратами. Транзакционные издержки относятся к неявным. Следовательно, они не связаны с выплатами денег со счета организации и не учитываются в бухгалтерии. На их величину влияет цена, за которую можно сдать в аренду или продать этот фактор производства другим организациям. К неявным издержкам относятся также издержки, связанные с использованием собственных денежных средств организации (сумма на покупку станка оценивается как выгодное вложение, если доход от эксплуатации этого станка выше, чем доход, полученный как процент от использования этих денег в виде кредита). В связи с этим возникает острая проблема в поиске эффективного инструментария для учета транзакционных затрат. В качестве такой методики (см. рис. 1) авторами предлагается использование интегрированного подхода к анализу накладных/транзакционных затрат (интеграция OVA-анализа и функционально-стоимостного подхода).

Для грамотного учета транзакционных издержек необходимо, прежде всего, ознакомиться с их понятием. На базе исследования источников специальной литературы авторами было сформулировано следующее понятие: транзакционными будут считаться издержки, возникающие в процессе налаживания отношений между экономическими субъектами (или внутри экономического субъекта) и дополняющие все известные виды издержек. Данные издержки не являются чисто бухгалтерскими, так как носят вероятностный характер [3].

Целесообразно разделить все транзакционные издержки на внешние, внутренние и альтернативные. К внешним относятся:

- издержки поиска информации о поставщиках, потенциальном клиенте, ситуации на рынке и т.д.;
- издержки, связанные с заключением контрактов (например, затраты на юридическое оформление сделки);
- издержки, связанные с мониторингом и предупреждением оппортунизма (уклонением от условий контрактной сделки);
- издержки юридической защиты контракта (судебные и др.) и защиты от третьих лиц (т.е. затраты на защиту части полезного эффекта, полученного в ходе сделки, от претензий, например, государства, мафии и т.д.).

К внутренним следует отнести издержки, возникающие в связи с созданием, совершенствованием и развитием внутриорганизационной структуры. Альтернативными транзакционными издержками будем считать физические, психологические и материальные затраты, не учитываемые в бухгалтерской отчетности и возникающие у людей в связи с особенностями функционирования самой организации [4].

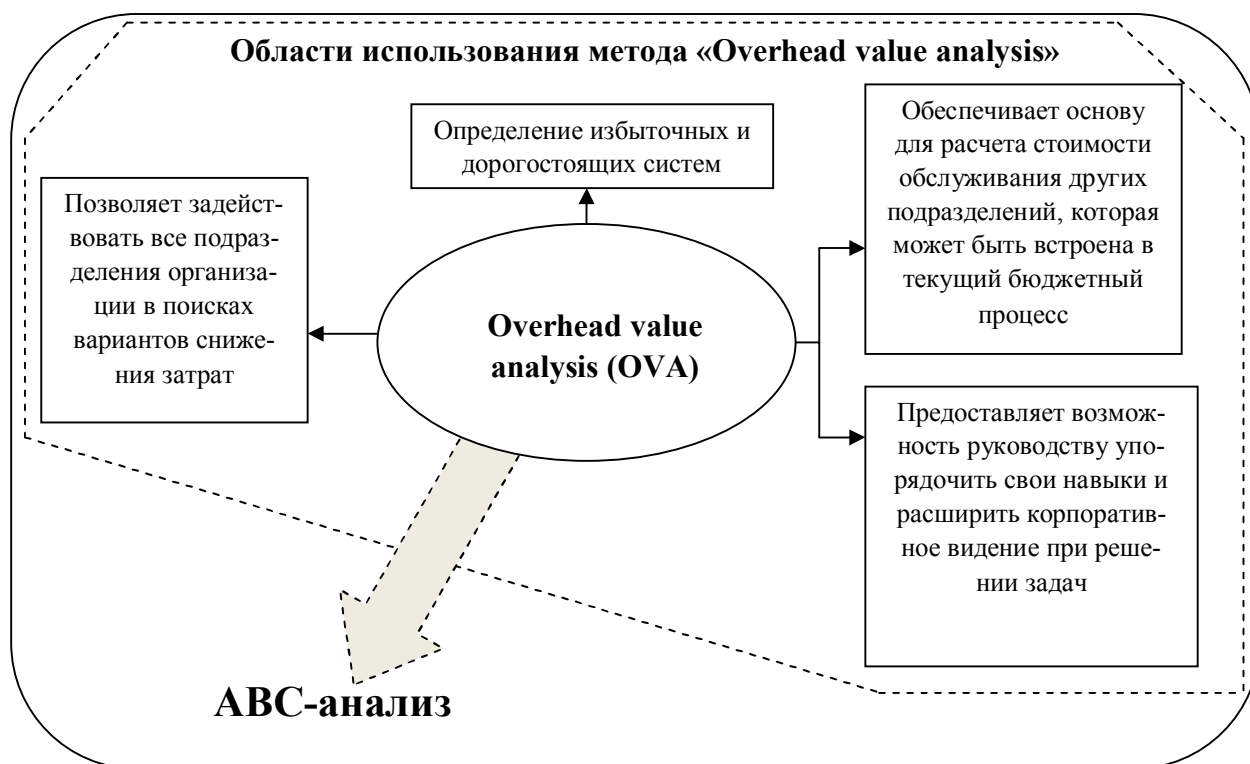


Рис. 1. Интеграция методов OVA и ABC-анализа

Кроме того, следует говорить о разделении транзакционных издержек на *ex ante*- и *ex post*-затраты, возникающих до и после сделки соответственно. Альтернативные транзакционные издержки могут возникать и в процессе переговоров и заключения сделок, поэтому целесообразно выделить особую группу издержек, так называемые «альтернативные транзакционные издержки ведения переговоров». Выделение этого класса издержек очерчивает круг проблем: определение по моменту, составу и содержанию транзакции, оценка и измерение, бухгалтерское отражение и анализ их эффективности. Трансформационные и транзакционные издержки признаются производственными. Тем не менее, если трансформационные издержки почти всегда можно точно измерить, то транзакционные издержки, по общему признанию, не поддаются прямому измерению. Совокупность трансформационных и транзакционных издержек и определяет такую категорию как себестоимость реализованной продукции [5].

Под транзакционными издержками понимаются специфические расходы по налаживанию и осуществлению подобных обменных соглашений. Следовательно, для унификации и оценки эффективности данных расходов должна быть выделена статья производственных расходов. Для решения этой проблемы предлагается все расходы, связанные с процессом принятия решения по осуществлению сделок, аккумулировать на счете «Транзакционные издержки». К данному счету целесообразно открыть субсчета: «Информационные издержки»; «Издержки ведения переговоров»; «Издержки спецификации и защиты права собственности»; «Издержки влияния»; «Издержки связанные с заключением и обслуживанием деловых отношений»; «Издержки, связанные с доступом к ресурсам»; «Издержки, связанные с входом на рынок и выходом с рынка»; «Мотивационные издержки»; «Координационные издержки»; «Издержки мониторинга».

В рамках каждого субсчета рекомендуется открывать аналитические счета по конкретным контрактам. Введение дополнительного счета позволит бухгалтерам и менеджерам анализировать и

сокращать расходы по разработке и реализации повторяющихся контрактов. Первые четыре из перечисленных выше субсчетов отражают сумму затрат до заключения договора. Их можно охарактеризовать как издержки по согласованию интересов сторон. Трансакционные издержки с 5-го по 9-й пункт появляются после заключения договора, например, при обмене услугами. Между этими группами издержек существует обратная зависимость: чем выше издержки до заключения контракта, тем ниже последующие.

Рассматривая трансакционные издержки в срезе условно-постоянных/условно-переменных затрат, необходимо определить, какие из них относятся к условно-переменным затратам (зависящим от объема производства), а какие к условно-постоянным (не зависящим от объема производства). Результаты такого анализа были сведены в таблице 1. Можно сделать вывод, что категорию трансакционных издержек можно отнести как к условно-постоянным затратам, так и к условно-переменным затратам в зависимости от их экономического смысла.

Таблица 1

**Классификация трансакционных издержек в срезе условно-постоянных /
условно-переменных затрат**

Условно-постоянные затраты	Условно-переменные затраты
Издержки вычленения	Информационные издержки (Издержки поиска информации)
Издержки оппортунистического поведения	
Издержки поиска альтернатив	
Издержки заключения контракта (Contract making activities)	Издержки масштаба
Издержки поиска информации о ценах и качестве товаров, а так же о потенциальных покупателях и продавцах (Search activities)	
Издержки ведения переговоров (Bargaining activities)	
Издержки мониторинга (Monitoring)	Издержки осуществления расчетов
Издержки принуждений к выполнению условий контракта (Enforcement)	
Издержки защиты прав собственности (Protection vs 3d parties)	
Координационные издержки	Издержки измерения
Мотивационные издержки	
ex ante	
ex post	Издержки спецификации и защиты права собственности
Издержки ведения переговоров	
Издержки фрирайдерства	
Издержки политизации	Издержки, связанные с входом на рынок и выходом с рынка
«Внешние эффекты»	
Издержки, связанные с заключением и обслуживанием деловых отношений	
Издержки мониторинга поведения агента и издержки его самоограничения	Издержки, связанные с доступом к ресурсам
Издержки коллективного принятия решений	

Условно-постоянные затраты	Условно-переменные затраты
Издержки контроля и юридической защиты выполнения контракта	Издержки влияния
Издержки внесения залога bonding costs	
Издержки недоверия	
Платежи за получение прав собственности	
Издержки по заключению и поддержанию контрактных отношений с партнерами	
Издержки по обслуживанию «теневых» операций	Платежи за доступ к материальным, финансовым и интеллектуальным ресурсам
Издержки силового давления	
Агентские издержки	

Остановимся подробнее на функционально-стоимостном подходе к учету и контролю затрат [1]. Суть метода сводится к группировке затрат по степени их воздействия на формируемые совокупные затраты с учетом масштабов производства продукта, ресурсного обеспечения, организации производства и труда, системы управления затратами (наличие центров ответственности), принятой в организации системы налогообложения и др. При таком подходе к использованию данного метода в полном объеме раскрывается весь спектр возможностей метода. Метод ABC-анализа позволяет решать следующие задачи [2]: расчет сумм материальных, трудовых и совокупных затрат на изготовление конкретного продукта, конкретного подразделения, организации в целом, учет затрат по работам с ориентацией на масштаб производства, расчет нормативных величин затрат в различных срезах, группировка затрат ресурсов, повышение достоверности и качества оценки деятельности организации в таких сферах, как инвестирование, управление кадрами и т.д., выявление и ликвидация излишних и дублирующих работ (функций).

Исследование показало, что наиболее сильными сторонами данного метода являются следующие:

- возможность выделения и группировки затрат на создание продукта, в различной степени воздействующих на совокупные затраты (себестоимость продукта), что позволяет целенаправленно управлять величиной совокупных затрат через воздействие на величину кост-драйверов: минимизируя их, либо не допуская отклонений от заданного уровня, либо изменяя в допустимых пределах. Таким образом, создается информационная база для грамотного управления как отдельными элементами затрат, группами элементов или совокупными затратами в целом;
- возможность совершенствования функций нормирования и учета затрат;
- установление зависимости между затратами и различными процессами создания продукта, что обеспечивает гибкость и жизнеспособность информационной базы;
- возможность проведения качественной оценки деятельности в таких сферах, как инвестирование, управление кадрами и т.д. [3].

Метод Activity Based Costing имеет существенный недостаток, так как он не позволяет непосредственно управлять уровнем затрат как в статике, так и в динамике, хотя является весьма перспективным в части создания информационной и, в частности, нормативной базы. Кроме того, любые изменения внутренней среды организации потребуют пересмотра созданной нормативной и информационной баз, в частности, кост-драйверов (их состава и взаимосвязи с ресурсами). Все сказанное выше обуславливает правомерность рекомендации авторами использовать метод ABC для решения не только задач управления затратами, но и любыми видами ресурсов как в целом в пределах организации, так и по отдельным подразделениям (производственным, функциональным), различным

направлениям деятельности, различным производимым продуктам. Можно сделать вывод, что при использовании этого метода в интеграции с OVA-анализом возможны корректировки уровня условно-постоянных затрат, с учетом их изменения, а также упрощение и точность вычисления себестоимости продукции при варьировании объемов выпуска и реализации продукции.

Библиографический список

1. Дойл, Дэвид П. Управление затратами: Стратегическое руководство / Дэвид П. Дойл; пер. с англ. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 264 с. – ISBN 5-466-00198-8.
2. Кондукова, Э. В. ABC: Себестоимость без искажений : монография / Э. В. Кондукова. – М. : Эксмо, 2008. – 287 с. – ISBN 978-5-699-27030-9.
3. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз, Б. Пинскер; пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с. – ISBN 978-5-98379-087-2.
4. Шаститко, А. Е. Неинституциональная экономическая теория / А. Е. Шаститко. – М. : МГУ им. М.В. Ломоносова, 1998. – 424 с. – ISBN 5-7218-0174-3.
5. Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон; пер. с англ. М. Я. Каждана; науч. ред. пер. А. Н. Нестеренко. – М. : Дело, 2001. – 407 с. – ISBN 5-7749-0244-7.
6. Юрченко, Т. И. Управление затратами в организации : монография / Т. И. Юрченко, Ю. В. Воронцова. – М. : ГУУ, 2016. – 247 с. – ISBN 978-5-215-02806-3.