

АВС-МЕТОД - УЧЕТНАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

© 2014 В.А. Маняева, Ю.С. Андреева*

Ключевые слова: управленческий учет, стратегический управленческий учет, АВС-метод, управление затратами, учет затрат.

Рассмотрен АВС-метод в качестве учетной информационной системы стратегического управления затратами; приведены условия эффективной системы управления затратами; обозначены основные характеристики АВС-системы.

В современных условиях хозяйствования для достижения конкурентного преимущества в рыночной среде отечественные предприятия должны внедрять современные системы управленческого учета, одной из которых является АВС-метод. Данный метод позволяет вести учет расходов по каждому центру финансовой ответственности (бизнес-процессу) и месту их возникновения (операция, функция, вид деятельности), превращать в прямые расходы для исчисления себестоимости конкретного вида продукции или услуги косвенные расходы, собранные по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям.

Для достижения конкурентного преимущества в рыночной среде отечественные предприятия должны быть готовы к восприятию современных систем управленческого учета. К. Друри в своих работах¹ высказывает мнение, что перспективными становятся: во-первых, системы учета затрат по функциям, обеспечивающие базу для более точного расчета производственных затрат, а также предоставляющие механизм для управления затратами; во-вторых, системы учета по нормативным затратам, которые дают информацию о затратах, пригодную для многих целей, в том числе для составления смет, упрощения оценки материально-производственных запасов, прогнозирования затрат будущего периода в интересах принятия решений, а также контроля затрат и оценки функционирования компании; в-третьих, всеобъемлющее управление качеством (total quality management - TQM), форма организации деятельности, при которой все хозяйственные функции вовлечены в процесс постоянного совершенствования качества, предусмотрены такие формы отчетности и набор показателей, ко-

торые будут стимулировать менеджеров и оценивать их усилия по улучшению качества; в-четвертых, стратегический управленческий учет, обеспечивающий информацией о рыночных перспективах существующих продуктов, цикле долговечности продукта и портфеле продуктов.

Система управления затратами - это комплекс мероприятий, средств и методов, обеспечивающих координацию действий по прогнозированию, снижению и оптимизации себестоимости продукции и услуг.

Отдельными исследователями высказывается точка зрения, что для формирования на предприятии лучшей и эффективной системы управления затратами необходимы следующие условия.

1. Классификация затрат для возможности применения маргинального подхода к экономическому обоснованию управленческих решений и прогнозированию прибыли.

2. Создание системы управленческого учета в соответствии с информационными потребностями менеджеров.

3. Процесс бюджетирования должен стать неотъемлемой частью управленческого учета.

4. Организация эффективного и результативного контроля фактических затрат на основе их сравнения с бюджетными значениями.

5. Прогнозирование снижения затрат в долгосрочном периоде с учетом анализа структуры затрат, носителей затрат, трендового анализа.

6. Мотивирование и премирование сотрудников за снижение затрат².

Таким образом, в современных условиях хозяйствования на первое место выдвигается требование использования учетных данных,

* Маняева Вера Александровна, доктор экономических наук, профессор. E-mail: manyaeva58@mail.ru; Андреева Юлия Сергеевна, магистрант. E-mail: juliysa@mail.ru. - Самарский государственный экономический университет.

формируемых в системе стратегического управленческого учета. При этом цель стратегического управленческого учета заключается в том, что “на основании данных бухгалтерского финансового учета, налогового учета и статистического учета осуществлять формирование информации о состоянии внешней и внутренней среде организации для определения стратегических целей, разработки стратегии на долгосрочную перспективу, а также для контроля над выполнением принятой стратегией и принятии регулирующих управленческих решений высшим руководством хозяйствующего субъекта”³.

В настоящее время в зарубежной и отечественной практике используются различные системы стратегического управленческого учета расходов (затрат) организации, которые формируют учетно-информационное пространство для разработки стратегии предприятия и ее реализации, среди них - ABC-метод (Activity Based Costing).

В основе *ABC-метода (Activity Based Costing)* лежит понятие действия (*activity*). Любая деятельность требует осуществления расходов - материально-технических, нематериальных, трудовых и денежных, поэтому при данном методе расходы предприятия вначале учитываются по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям, а затем переносятся на себестоимость конкретного вида продукции, работ, услуг при помощи драйверов (носителей) расходов. При использовании данного метода часть накладных расходов прямо относится на себестоимость конкретного объекта калькулирования, что повышает точность ее расчета. Основные характеристики ABC-метода представлены в табл. 1.

Справедливо замечено, что сущность ABC-метода заключается в том, что вся финансово-хозяйственная деятельность предпри-

ятия представляется в виде стоимостных потоков или набора определенных видов деятельности, которые выстраивают стоимостную цепочку по формированию затрат для выпускаемой продукции (работ, услуг)⁴.

По мнению отдельных исследователей, принципиальное отличие ABC-метода от иных калькуляционных систем заключается в том, что объекты учета максимально дробятся (с учетом правила эффективности). Затем себестоимость частей синтезируется в себестоимость либо продукции, либо процессов, которые были предварительно расчленены. Таким образом, объектом учета при применении метода ABC является операция, т.е. составная часть технологического процесса, процесса снабжения и др.⁵

Метод ABC, согласно исследователям Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара, распространяется не только на распределение косвенных затрат в системах калькулирования, но и на бюджетирование, анализ отклонений от гибких бюджетов, анализ рентабельности покупателей. Анализ прибыльности покупателей (*customer-profitability analysis*) является новым направлением в управленческом учете, предложенным авторами. При анализе прибыльности покупателей часть затрат относится на покупателей, часть - на каналы распределения, часть - на операции по продвижению имиджа организации⁶.

Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, С. Янг предлагают новый подход к управленческому учету, ориентированный на потребности принимающих решение менеджеров. Авторы определяют анализ деятельности, известный также как анализ ценности (*value analysis*) или управление видами деятельности (*activity-based management - ABM*), как подход к операционному контролю, включающий в себя процесс, состоящий из следующих пяти шагов:

- 1) идентификация целей процесса;

Таблица 1

Основные характеристики ABC-метода

Критерий	Описание
Основная задача	Построение "экономической карты" предприятия на основе оценки затрат, доходов, прибыли и ресурсов, относящихся к базовым операциям. Оценка множественных объектов учета производственного, рыночного и управленческого сегментов
Роль учета затрат	Первичная, использует наиболее сложные методы учета и распределения затрат
Стоимостные показатели	Все стандартные объекты учета, имеющие стоимостное выражение: затраты, доходы, прибыль, себестоимость, активы, обязательства и т.д.
Себестоимость	Полная, допускает включение расходов периода в себестоимость отдельных объектов
Распределение косвенных расходов	Группируются по центрам ответственности, распределяются на операции и далее относятся на объекты учета. Используются сложные базы распределения

Элементы ABC-системы и инструменты для ее реализации

Элемент системы	Управленческий инструмент для реализации системы	Название (аббревиатура)
Планирование и бюджетирование	Процессно-ориентированное планирование и бюджетирование	Activity-Based Planning (ABP) Activity-Based Budgeting (ABB)
Учет	Учет затрат по видам деятельности	Activity-Based Costing (ABC)
Анализ	Анализ на основе видов деятельности	ABC-анализ
Поддержка принятия управленческих решений	Управление по видам деятельности	Activity-Based Management (ABM)

- 2) описание видов деятельности;
- 3) классификация видов деятельности;
- 4) непрерывное совершенствование процессов;
- 5) устранение тех видов деятельности, осуществление которых превосходит их ценности⁷.

К системам управления затратами по видам деятельности вышеназванные ученые также относят ABC-метод. Соотнося затраты деятельности с объектами учета затрат, выявляют прибыльные и неприбыльные продукты, услуги, рентабельных и нерентабельных клиентов. Затем применяют инструментарий стратегического управления затратами при принятии решений об установлении цены, ассортименте выпускаемых продуктов, проектировании продукта, взаимоотношениях с клиентами и поставщиками, а также используют технологию, которая превращает неприбыльные продукты и клиентов в прибыльные.

Данную точку зрения разделяют и специалисты IMA (Институт управленческих бухгалтеров - Institute of management accounting - IMA). По их мнению, в современной турбулентной экономике необходима вполне определенная информация, которую предоставляет учет затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing - ABC), а принятие управленческих решений осуществляется на основе управления затратами по видам деятельности (Activity-Based Management - ABM). Вопросам разработки и применения системы ABC и ABM посвящены положения Института управленческих бухгалтеров "Внедрение учета затрат по видам деятельности" (Implementing Activity-Based Costing) и "Инструменты и техника внедрения учета и управления затратами" (Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM)⁸.

На основе методологий учета затрат по видам деятельности (ABC) и управления затратами по видам деятельности (ABM) специали-

тами IMA предлагается концептуальная модель системы управленческого учета, реализующая новую парадигму стратегического управленческого учета. Она включает в себя элементы (подсистемы): планирования (бюджетирования), учета, анализа и поддержки принятия управленческих решений. Эти же подсистемы просматриваются в новом определении управленческого учета. Элементы (подсистемы) управленческого учета и инструменты для их реализации представлены в табл. 2.

В рамках предлагаемой концепции весь управленческий цикл планирования, учета, анализа и поддержки принятия управленческих решений удастся реализовать в виде бизнес-процесса. Рассмотрим более подробно инструменты, используемые для реализации подсистем управленческого учета.

Процессно-ориентированное планирование - планирование на основе действий (ABP - Activity Based Planning) - это непрерывный процесс определения потребности в ресурсах и видах деятельности (финансовых и операционных) исходя из текущего спроса на продукты или услуги и в соответствии с конкретными потребностями клиента. В процессе планирования на основе видов деятельности устанавливается разница между требуемыми и доступными ресурсами. Требуемые ресурсы необходимы для выпуска планируемой продукции при текущем уровне производительности. Доступные ресурсы - это те ресурсы, которыми располагает предприятие в своей работе.

Таким образом, ABP включает в себя определение способов достижения целей: формирование сценариев деятельности, расчет объемов необходимых ресурсов, расчет плановой функциональной производственной и полной себестоимости продукции, подключение аналитических модулей для решения задач формирования прогнозов и оптимизации расходов организации.

Процессно-ориентированное бюджетирование - это бюджетирование на основе операций (*Activity Based Budgeting - ABB*), которое концентрирует внимание на операциях, осуществляемых в рамках бизнес-процессов. Процессно-ориентированное бюджетирование позволяет определить влияние бизнес-процесса на величину и структуру потребляемых ресурсов, рационально распределить ответственность за показатели и в итоге провести увязку целей бизнес-процессов со стратегическими целями компании.

Процессно-ориентированное планирование и бюджетирование отличаются от традиционного планирования. Здесь учитываются не только основные виды деятельности, но и управленческие и обеспечивающие. Также планированию подлежат не только прямые, но и косвенные (накладные) расходы.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (ABC - Activity Based Costing) заключается в ведении учета расходов по каждому бизнес-процессу (центру финансовой ответственности) и месту их возникновения, нацелен на максимально возможное превращение косвенных затрат, собранных по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям, в прямые затраты для исчисления себестоимости конкретного вида продукции или услуги, предусматривает формирование информации как о расходах по каждому поставщику, покупателю, сегменту рынка на освоение производства, повышение качества продукции, так и о реальной стоимости каждого вида деятельности и бизнес-процесса для определения финансового результата.

Функционально-стоимостный анализ (ABC-анализ - Activity Based Costing - analysis) позволяет проводить анализ текущей деятельности организации, состоящей из отдельных видов деятельности, измерить результативность и эффективность бизнес-процессов. Он отличается от традиционного экономического анализа большей достоверностью предоставляемой информации, ее релевантностью для конкретных управленческих решений и многообразием объектов анализа. Среди объектов анализа присутствуют как традиционные (продукты, услуги, подразделения, центры ответственности), так и совершенно новые (виды деятельности, процессы, поку-

патели, каналы распространения, опытно-конструкторские работы и др.).

ABC-анализ обеспечивает распределение расходов по центрам ответственности, перенос затрат на основные и вспомогательные процессы, формирование затрат по продуктам, по категориям клиентов, каналам продаж и другим объектам калькулирования, анализ прибыльности в разрезе продуктов и услуг, центров ответственности других объектов управления, трансфертных операций, обслуживающих затрат и взаиморасчетов, а также выявление неэффективных процессов, сравнение затратных показателей с нормативными значениями.

Activity Based Management - методология, описывающая средства и способы управления организацией для совершенствования бизнес-процессов и повышения прибыльности на основе информации, предоставляемой в результате ABC-анализа. Управление по видам деятельности опирается на систему мер, включающую в себя показатели качества, времени и затрат, которые одновременно надо анализировать и улучшать. ABM - комплексное программное решение, предназначенное для построения и эксплуатации информационно-аналитических систем управления затратами, доходами, прибылью. ABM позволяет создавать организационную структуру управления, призванную постоянно улучшать качество конечного продукта и, как следствие, удовлетворять клиента. Построение данной организационной структуры управления невозможно без понимания сущности и наполнения бизнес-процесса. В рамках управления по видам деятельности принимаются оперативные и стратегические управленческие решения. Оперативные управленческие решения предлагают "делать вещи правильно". Они могут быть направлены на управление видами деятельности, на реинжиниринг бизнес-процессов, управление качеством, а стратегические управленческие решения рекомендуют "делать правильные вещи". Сфера их интересов лежит в области дизайна продуктов, отношений с клиентами, каналов сбыта и т.д.

Управление по видам деятельности реализует подсистему поддержки принятия управленческих решений, которая позволяет реализовать новые функции управленческо-

го учета. Эта подсистема обеспечивает принятие обоснованных решений в соответствии со стратегическими целями предприятия.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что учетная система ABC позволяет: во-первых, вести учет расходов по каждому бизнес-процессу (центру финансовой ответственности) и месту их возникновения (операция, функция, вид деятельности); во-вторых, принимать управленческие решения в области качества процессов (видов деятельности, функций) и их эффективности, осуществлять сравнение с определенными эталонами и принимать меры к свертыванию или реинжинирингу отдельных бизнес-процессов или видов деятельности; в-третьих, превращать в прямые расходы для исчисления себестоимости конкретного вида продукции или услуги косвенные расходы, собранные по бизнес-процессам, видам деятельности, функциям и операциям; в-четвертых, обеспечивать формирование информации о расходах по каждому поставщику, покупателю, сегменту рынка на освоение производства, повышение качества продукции; о реальной стоимости каждого вида деятельности, бизнес-процесса; по другим классификационным признакам.

В заключение следует заметить, что все подсистемы ABC-метода используют так называемую ABC-базу данных. Подсистемы бюджетирования включают в себя такие элементы системы, как ресурсы, виды деятельности и объекты затрат. Анализ, как и управление, проводится на всей цепочке создания стоимости. При этом первоначально анализу подвергается информация об объектах затрат, затем о видах деятельности и ресурсах. А управленческие решения, наоборот, в первую очередь касаются ресурсов как отправной точки в исчислении стоимости продуктов (услуг). Процесс информатизации про-

цессно-ориентированного управления предусматривает формирование информации и координацию информационных потоков в сферах: стратегического планирования (формирование стратегии и стратегических целей, разработка целевых программ по их достижению); стратегического бюджетирования расходов для достижения стратегических целей, сбора и обобщения информации для формирования стратегических направлений и процесса их реализации; анализа, контроля и оценки результатов выполнения стратегии и принятия регулирующих управленческих решений стратегического характера.

¹ См.: *Друри К.* Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1071 с.; *Его же.* Управленческий учет для бизнес-решений : учебник : пер. с англ. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 646 с.

² *Михайлова Н.С., Михайлов А.А.* Система управления затратами как инновационный фактор повышения конкурентоспособности предприятия // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2013. № 1 (99). С. 69-71.

³ *Маняева В.А.* Теоретические основы развития стратегического управленческого учета // Вестник Самарского государственного экономического университета. Самара, 2010. № 1 (63). С. 50.

⁴ *Шакармова А.А.* Использование ABC-метода в страховых организациях // Междунар. бухгалтер. учет. 2011. № 18. С. 31-37.

⁵ *Сунгатуллина Р.Н., Загарских В.В.* Международный опыт организации управленческого учета // Междунар. бухгалтер. учет. 2012. № 12. С. 17-26.

⁶ Там же.

⁷ Управленческий учет : учебник : пер. с англ. / Э.А. Аткинсон [и др.]. 3-е изд. М. : Вильямс, 2007. 880 с.

⁸ Institute of Management Accountants. URL: <http://www.imanet.org>.

Поступила в редакцию 19.04.2014 г.