

УДК 657

ББК 65.052.202

## Формирование учетно-аналитической информации по бизнес-процессам и видам деятельности

*М.Н. Семиколенова*

Алтайский государственный университет (Барнаул, Россия)

## Formation of Activity-Based and Business Processes-Based Accounting and Analytical Information

*M.N. Semikolenova*

Altai State University (Barnaul, Russia)

В статье затронута проблема формирования достоверной и своевременной информации для поддержки стратегических решений организации в условиях неопределенности рыночной среды. Раскрывается сущность метода Activity based costing как инструмента формирования и распределения затрат организации, направленного на поддержание уровня конкурентоспособности организации. На основе анализа методик организации учета затрат приводится сравнительная характеристика учета затрат по местам их возникновения, центрам ответственности и видам деятельности; аргументируются преимущества учета затрат по видам деятельности для обеспечения эффективной системы контроля и управления деятельностью организации. Алгоритм применения методики учета и распределения затрат по продуктовым группам рассмотрен на примере промышленного предприятия Алтайского края. Показано влияние выбора метода разграничения затрат по отдельным сегментам на формирование результирующей информации о производстве продуктов. Автором предложена учетно-аналитическая модель формирования затрат по цепочке ценностей с применением элементов Activity based costing.

**Ключевые слова:** затраты, управленческий учет, виды деятельности, центры ответственности, управление затратами.

DOI 10.14258/izvasu(2015)2.1-32

**Актуальность проблематики.** Система управления предприятием функционирует в условиях неопределенности, т. е. решения принимаются при неполной и частично искаженной информации о состоянии системы, условиях ее деятельности,

The article touched upon the problem of formation of reliable and timely information to support strategic decision-making in uncertain market environment. The paper provides a thorough insight into the activity based costing method as a tool for the formation and allocation of costs, aimed at maintaining the competitiveness of the organization. Based on the results of cost accounting methods examination the author makes the comparative analysis of cost accounting according to the places of their origin, responsibility centers and activities, proves the advantages of cost accounting activities to provide effective oversight and management of the organization. The scheme of applying accounting and cost allocation methods for different product groups is considered using the example of the Altai Territory industrial enterprises. The author shows the effect of selecting the cost differentiation method in different segments on the result data of product output. The author proposes an accounting and analytical model of the value chain costing using the Activity based costing method

**Key words:** costs, management accounting, activities, centers of responsibility, cost management.

последствиях возможных альтернативных решений и т. п. В связи с этим возрастает значимость достоверности бухгалтерской информации для всех групп ее пользователей [1, с. 317]. Организация процедур выработки рациональных решений в этих услови-

ях — одна из наиболее сложных проблем управления предприятием.

Менеджмент любого хозяйствующего субъекта заинтересован в получении достоверной и оперативной информации о затратах и результатах деятельности не только в целом организации, но и по отдельным видам продукции, производственным и сбытовым сегментам, центрам ответственности, инвестиционным решениям и т. п. Таким образом, на данном этапе задачей системы управленческого учета является справедливое разграничение затрат между выделенными учетно-аналитическими единицами. Именно решению этой задачи посвящена настоящая статья.

**Научная система координат.** Основой управления бизнесом являются формирование и реализация стратегии организации с учетом специфики ее деятельности, технологических и организационных условий, конкурентной среды. К основным элементам стратегии любой организации относятся выбор группы целевых клиентов и определение способа удовлетворения их потребностей. Такой способ удовлетворения потребностей клиентов представляет собой проектирование взаимосвязанных видов деятельности, нацеленных на создание продукта и доставку его до конечного потребителя.

Эффективный контроль затрат в связи с этим сводится к ответу на два ключевых вопроса: каким образом потребности целевой группы клиентов создают спрос на виды деятельности и как виды деятельности порождают затраты организации? Профессор Гарвардского университета Майкл Портер сделал популярной концепцию анализа стоимостных цепочек. Концепция цепочки рассматривает предприятие лишь как одно из звеньев длинной цепи видов деятельности, создающих ценность (от исходного сырья до конечного потребителя) [2, с. 99].

Дж. Шанк и В. Говиндараджан [3] выделяют три шага методологии цепочки ценностей. Исходным этапом анализа является выстраивание цепочки ценностей рассматриваемой отрасли и определение затрат, доходов и активов для видов экономической деятельности, создающих ценность. Второй шаг состоит в установлении факторов изменения затрат, определяющих различия в затратах для каждого вида деятельности. И последним шагом анализа стоимостных цепочек является создание устойчивого конкурентного преимущества путем лучшего, чем у конкурентов, управления факторами затрат или путем реконфигурации цепочки ценностей.

Кроме того, в настоящее время достаточно широкое распространение на американских и европейских предприятиях получил метод Activity based costing. Чаще всего Activity based costing переводят как «операционно-ориентированный метод калькуляции стоимости», «функциональная система распределения затрат», «учет затрат по видам деятельности» [4–6].

**Описание методики ABC.** Метод Activity based costing (ABC) разработан американскими учеными Р. Купером и Р. Капланом в конце 80-х гг. XX в. Его возникновение и развитие отвечали изменениям взглядов на методику учета затрат и расчета себестоимости продукции. В данной статье хотелось бы остановиться на основных отличительных принципах расчета себестоимости методом ABC и, что наиболее важно, возможностях интерпретации полученной информации для анализа и обоснования стратегических управленческих решений.

Система управления затратами по видам деятельности (Activity based costing management system) — это система, базирующаяся на видах деятельности, которая связывает расходы на приобретение ресурсов в организации с продуктами и услугами, произведенными и доставленными клиентам [7]. Такой формулировкой определяет сущность разработанного метода сам Роберт Каплан.

Процесс распределения косвенных затрат, приходящихся на отдельный объект калькулирования, методом ABC, схематично представленный на рисунке 1, осуществляется по следующему алгоритму:

- 1) разрабатывается справочник видов деятельности, т. е. перечень основных видов деятельности, выполняемых с помощью ресурсов организации;
- 2) расходы вспомогательных подразделений относятся на каждый вид деятельности, т. е. определяются так называемые пулы затрат — места концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности;
- 3) осуществляется идентификация факторов затрат (драйверов) для всех видов деятельности. Факторы затрат деятельности представляют собой показатели, которые идентифицируют связь между видами деятельности и объектами затрат. Они служат количественными измерителями выпуска деятельности;
- 4) рассчитываются ставки затрат по видам деятельности путем соотношения расходов деятельности на общее количество фактора затрат деятельности;
- 5) расходы деятельности относятся на продукты пропорционально рассчитанным ставкам распределения, определяется себестоимость каждого продукта;
- 6) составляется отчет о прибыльности в разрезе продуктов.

Система учета затрат по видам деятельности является не только инструментом, позволяющим осуществлять анализ и контроль за эффективностью затрат, но и методом обоснованного распределения затрат с целью расчета более достоверного показателя себестоимости продукции. В настоящее время при определении методики распределения косвенных расходов организации экономической субъект может выбрать один из нескольких подходов: учет затрат по местам их возникновения, учет затрат

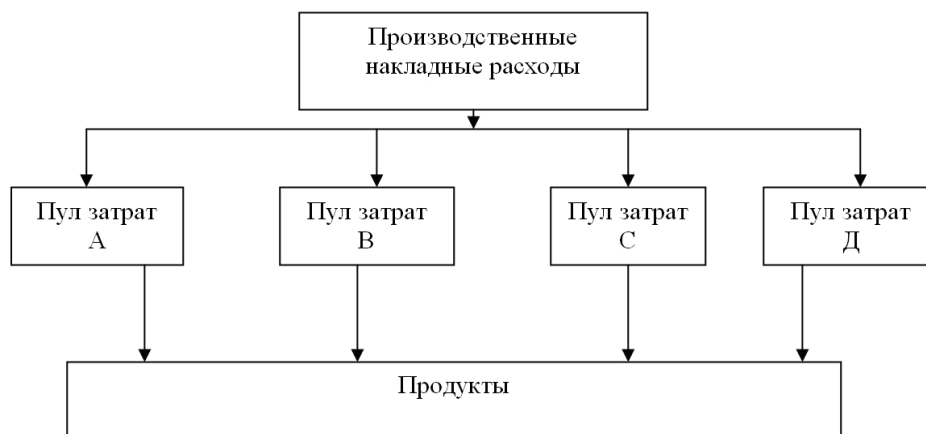


Рис. 1. Схема учета затрат по видам деятельности (метод ABC)

по центрам ответственности и учет затрат по видам деятельности. Сравнительная характеристика этих подходов к учету и распределению затрат приведена в таблице 1.

В отличие от традиционных систем производственного учета, которые используют для накопления и перераспределения затрат реальные подразделения и центры затрат, система ABC применяет виды деятельности для накопления расходов.

**Пример прикладного применения учетно-аналитической модели затрат по видам деятельности.** Перспектива и возможность внедрения функционального калькулирования затрат рассмотрена нами на примере ЗАО «Металлоцентр». Несмотря на то, что действующие в Российской Федерации план счетов финансово-хозяйственной деятельности и методология учета не предусматривают учета затрат по уров-

ням видов деятельности, данная проблема является вполне разрешимой в рамках использования счетов управленческой бухгалтерии, как это и предлагается некоторыми исследователями [8]. Расчет полной себестоимости производимой продукции с использованием традиционного подхода к распределению косвенных затрат пропорционально прямым материальным затратам представлен в таблице 2.

Данные таблицы 2 служат основанием для расчета ставок затрат по видам деятельности в разрезе каждого производимого продукта путем деления косвенных затрат на значение общей величины фактора затрат. Таким образом, при определении полной себестоимости производимой продукции будет использован более дифференцированный и обоснованный подход для разграничения косвенных затрат по продуктовым группам или сегментам деятельности.

Таблица 1

Сравнительная характеристика методов учета и распределения затрат

Критерий сравнения	Учет затрат по центрам ответственности	Учет затрат по местам возникновения	Учет затрат по видам деятельности
Цель учета затрат	Определение контролируемого значения затрат, установленного для конкретного руководителя	Исчисление себестоимости продукции	Выявление неэффективных затрат и видов деятельности
Объект учета	Центр затрат — сегмент деятельности предприятия, руководитель которого несет ответственность за произведенные затраты	Место возникновения затрат — подразделение предприятия, в котором непосредственно производится потребление ресурсов	Вид деятельности — направление расхода ресурсов предприятия
Состав затрат	Регулируемые затраты	Прямые и косвенные затраты	Первичные затраты и прямые затраты для видов деятельности

Таблица 2

Расчет полной себестоимости по видам продукции, тыс. руб.

Показатели	Виды продукции			Итого
	штрипс	профлист	металлочерепица	
Прямые материальные затраты	102 930	154 395	257 325	514 650
Прямые трудовые затраты	3 684	1 527	2 256	7 467
Общепроизводственные затраты	17 807	26 710	44 592	89 109
Общехозяйственные затраты	4 333	6 500	10 834	21 667
Полная себестоимость	128 754	189 132	315 007	632 893
Выручка от продаж	141 868	232 003	283 027	656 898
Прибыль от продаж	13 114	42 871	-31 980	
Рентабельность продаж	9,24	18,48	-11,30	

Представленный порядок формирования себестоимости продукции не может обеспечить полной и достоверной информационной базы для оперативного и стратегического анализа результатов деятельности организации. Во-первых, выбранный ЗАО «Металлоцентр» подход к группировке затрат не предусматривает деление затрат на переменную и постоянную составляющие, что делает невозможным проведение маржинального анализа и разработку оптимальной структуры выпускаемой продукции. Во-вторых, косвенные затраты занимают существенную величину (17,5%) в структуре себестоимости продукции, и поэтому определение методики их распределения способ-

но повлиять на выбор альтернативы управленческого решения на стадии производства и продаж продуктов.

В целях анализа рентабельности производства по видам продукции ЗАО «Металлоцентр» произведено разграничение косвенных затрат по функциям деятельности (табл. 3). Для каждого вида деятельности определен фактор затрат: величина прямых материальных затрат, объем выпущенной продукции, количество условного объема производства по уровню его сложности, количество реализованной продукции, число продуктов соответственно. Завершающим этапом является построение и анализ отчета о результатах производства продуктов (табл. 4).

Таблица 3

Косвенные затраты по видам деятельности

Виды деятельности	Косвенные затраты, тыс. руб.	Значение фактора затрат по видам продукции		
		штрипс	профлист	металлочерепица
Обеспечение материалами	16 395	102 930	154 395	257 325
Ведение складского хозяйства	6 558	821 444	1 189 300	1 415 820
Управление производством	46 444	821 444	1 367 695	1 741 459
Сбыт и продвижение продуктов	27 295	645 524	1 000 134	1 254 851
Управление хозяйственной деятельностью	14 084	0,33	0,33	0,33
Итого	110 776			

Таблица 4

Финансовый отчет по производству продукции с использованием метода ABC

Показатели	Виды продукции			Итого
	штрипс	профлист	металлочерепица	
Выручка от продаж	141 868	232 003	283 027	656 898
Прямые материальные затраты	102 930	154 395	257 325	514 650

Показатели	Виды продукции			Итого
	штрипс	профлист	металлочерепица	
Прямые трудовые затраты	3 684	1 527	2 256	7 467
Сумма покрытия прямых затрат	35 254	76 081	23 446	134 781
Относительная сумма покрытия прямых затрат, %	24,85	32,79	8,28	20,52
Косвенные затраты:				
обеспечение материалами	3 283	4 925	8 187	16 395
ведение складского хозяйства	1 561	2 260	2 737	6 558
управление производством	9 693	16 139	20 612	46 444
сбыт и продвижение продуктов	6 068	9 401	11 826	27 295
управление деятельностью	4 695	4 695	4 694	14 084
Полная себестоимость продукции	131 914	193 342	307 637	632 893
Прибыль от продаж	9 954	38 661	-24 610	24 005
Рентабельность продаж, %	7,01	16,66	-8,70	3,65



Рис. 2. Модель учета и управления затратами по видам деятельности

**Заключение.** Таким образом, предлагаемая учетно-аналитическая модель затрат по видам деятельности (см. рис. 2) позволяет решить целый комплекс учетных и управленческих проблем. Во-первых, данная методика учета и распределения затрат повышает уровень достоверности расчета себестоимости продуктов и продуктовых групп. Во-вторых, полученная

учетная информация позволяет принимать обоснованные управленческие решения на всех стадиях производства и сбыта. В-третьих, учет затрат по видам деятельности не останавливается на процедуре исчисления себестоимости, а используется для анализа и перераспределения ресурсов организации с максимальной стратегической выгодой.

### Библиографический список

1. Рудакова Т.А. Пользователи информации финансовой отчетности // Известия Алт. гос. ун-та. — 2012. — №2/1.
2. Тайлашева М.А., Семиколенова М.Н., Федорова С.Ю. Внедрение инновационных технологий в информационную систему менеджмента государственных учреждений здравоохранения. — Барнаул, 2013.
3. Шанк Д., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами : пер. с англ. — СПб., 1999.
4. Управление затратами на предприятии : учеб. пособие / под ред. Г.А. Краюхина. — СПб., 2003.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. — М., 2003.
6. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет — М., 2003.
7. Атkinson Э, Банкер Р., Каплан Р., Янг М. Управленческий учет : пер. с англ. — 3-е изд. — М., 2005.
8. Самусенко С.А. Внедрение системы управленческого учета Activity-Based Costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов // Управленческий учет. — 2006. — №3.