

*Л.А. Зимакова, С.О. Котова
г. Белгород, Россия*

История возникновения управленческого учета насчитывает несколько веков, его становление и развитие связано с появлением информации, являющейся коммерческой тайной, и относящейся, прежде всего, к затратам фирмы и формированию себестоимости продукции. Его называли «секретным учетом».

Вопросы экономизации затрат поднимались уже в 15 веке, и речь велась не только об учете, но и об управлении расходами. Следовательно, к этому времени можно относить основы формирования управленческого учета. Рост масштабов производства, развитие конкурентной борьбы, совершенствование техники и технологий производства, расширение возможностей информационных систем предопределили выделение управленческого учета в отдельное направление бухгалтерского учета. Основной его целью является сбор, обработка и подготовка финансовой и иной информации, необходимой для принятия управленческих решений.

С развитием экономической среды наблюдалось совершенствование систем управления, а это одновременно с совершенствованием информационных технологий приводило к активному развитию способов и методов управленческого учета.

За последние десятилетия в России стремительно развивается сфера услуг, следствием чего является появление множества функционирующих предприятий, оказывающих услуги медицинского, туристического, рекреационного, консультационного и другого характера. Тенденция роста таких экономических субъектов обусловила изменение структуры себестоимости продукции: для сферы услуг, как правило, характерны уменьшение доли прямых затрат и увеличение доли накладных. А значит, применение общепринятых методов учета затрат (позаказный, нормативный, попроцессный, попереленный) к распределению накладных расходов может привести к неточному расчету себестоимости, а значит и к неверным управленческим решениям. Таким образом, перед управленческим учетом ставятся новые задачи, суть которых раскрывается в применении нетрадиционных методов учета затрат.

В наш век значительное развитие и применение в мировой экономике получила функциональная система учета, так на 2012 год примерно 50 % компаний в США применяют метод ABC в той или иной форме [3].

Метод Activity based costing (ABC) был разработан американскими учеными Р.Купером и Р.Капланом в конце 80-х годов 20 века и в настоящее время получил широкое распространение на Западе. Название этого метода переводится на русский язык по-разному.

Например, в отечественных учебниках и статьях «Activity based costing» часто переводится как функционально-стоимостной анализ (ФСА). Однако этим термином ранее обозначался другой метод, известный за рубежом как Value analysis, который был предложен Л.Д. Майлзом в 40-х годах прошлого.

В русском издании наиболее известного учебника по управленческому учету К.Друри «Управленческий и производственный учет» метод Activity based costing называется «Функциональная система распределения затрат»[4].

Финансовый директор Ассоциации торговых компаний «Добрыня» Атаманов Денис, автор статьи «Расчет себестоимости методом ABC» в журнале по управлению финансами компании «Финансовый директор», предлагает переводить название метода как «Операционно-ориентированный метод калькуляции себестоимости».

Особое отличие метода ABC от традиционных методов учета затрат, которые устанавливают связь лишь между продуктом и прямыми издержками на его изготовление, но

не учитывают связь между продуктом и накладными расходами, заключается в рассмотрении деятельности предприятия как структурированную упорядоченную систему. При применении функционального метода накладные расходы распределяются в зависимости от характеристик, напрямую связующих затраты с процессом оказанием услуги (производства продукции). Так, чаще всего, накладные расходы рассматриваются в зависимости от трудоемкости: рассчитанная ставка накладных издержек на один час рабочего времени умножается на трудоемкость единицы продукта (услуги) [1, с.150].

Любое предприятие можно представить как цепочку ценностей и связанных с ней управленческих решений. А значит, в качестве объектов затрат при использовании метода ABC могут выступать виды деятельности, бизнес-процессы, потребители, продукт, рынки, продукты.

Основой метода ABC является утверждение о том, что организация имеет определенный объем ресурсов, который непосредственно используется при оказании услуг. Стоимость ресурсов переносится с помощью определенной технологии на себестоимость объектов затрат. В целом, расчет себестоимости по методу ABC можно представить в виде нескольких этапов. Один из вариантов применения функционального метода учета затрат раскроем на примере ООО «Медсервис» – предприятия сферы медицинских услуг.

Первый этап содержит необходимость, во-первых, определения структуры имеющихся на предприятии ресурсов, а также перечня затрат, направляющихся на обеспечение деятельности каждого ресурса, во-вторых, распределения данных затрат по видам ресурсов.

В качестве ресурсов могут быть выделены персонал, оборудование и транспорт, помещение. Так, в ООО «Медсервис» при расчете себестоимости возьмем ресурсы «Персонал» – генеральный директор, главный бухгалтер, врач УЗД, старшая медсестра и т.д., и «Помещение» – кабинет УЗД, кабинет административно-управленческого персонала, кабинет офтальмолога и т. д.

Как правило, ресурс «Персонал» является обязательным и при определении его полной стоимости учитываются заработная плата сотрудников, социальные отчисления и выплаты, амортизация персонального (офисного) оборудования, доставка сотрудников к месту работы, расходы на обучение и т. д.

Далее производится распределение затрат на ресурсы как в полной стоимости (прямо на ресурсы), так и путем их перенесения согласно выбранным драйверам затрат.

Драйвер затрат – это параметр, пропорционально которому затраты переносятся на стоимость ресурсов. В качестве драйвера в ООО «Медсервис» можно использовать площадь помещения, время работы и т.п. Уже на данном этапе можно определить структуру затрат и их удельный вес в общем объеме, что позволяет уделить внимание наиболее весомым статьям расходов.

На втором этапе определяется цепочка действий – операций, необходимых для оказания услуги, после чего рассчитанная стоимость ресурсов переносится на операции. Возможен такой подход, как ведение учета фактического использования ресурсов в различных операциях, так и распределение ресурсов пропорционально драйверам.

В ООО «Медсервис» в качестве операций можно выделить следующие: управление организацией, ведение бухгалтерского учета, ведение кассовых операций, управление персоналом, снабжение ТМЦ медицинского назначения, контроль над соблюдением санитарных норм, первичная консультация клиентов, оформление договоров на оказание услуг, оказание услуг офтальмолога, оказание услуг и т. д.

Драйвером ресурса будет являться параметр, пропорционально которому стоимость ресурса перенесется на стоимость операции. Например, стоимость работы главного бухгалтера (стоимость ресурса) распределяется между операциями снабжение ТМЦ медицинского назначения, ведение бухгалтерского учета, управление персоналом пропорционально человеко-часам, необходимым для выполнения этих операций (драйвер ресурсов).

На данном уровне имеется возможность определить стоимостную структуру осуществляемых операций, их удельный вес в общем объеме, что является основой для анализа деятельности предприятия.

Последним шагом калькуляции себестоимости по методу ABC является распределение стоимости операций на объекты затрат, которое по аналогии с предыдущими этапами осуществляется с помощью драйверов. В качестве драйверов операций выступают количественные характеристики самих объектов затрат, например объем продаж или объем производства в денежном или натуральном выражении.

При калькулировании себестоимости услуг (объектов затрат) ООО «Медсервис» стоимость операции, например, снабжения ТМЦ медицинского назначения, распределяется пропорционально доли ТМЦ, используемых непосредственно при оказании услуг (драйвер); величина операции «ведение кассовых операций» – пропорционально выручке, полученной от оказания услуги и т. п.

На основании анализа величины и прибыли от оказания услуги и ее себестоимости, расчета показателя рентабельности, менеджеры имеют возможность принять грамотное управленческое решение.

Учитывая такие преимущества метода ABC по сравнению с традиционными методами такие, как ориентация предприятия на функции, т.е. на процессы, за которыми стоят отдельные сотрудники; принятие за экономическую основу виды деятельности, цепочки создания стоимости услуги, т.е. учет уровня деловой активности организации, стоит сказать и о проблемах, которые могут возникнуть при внедрении этой методики [3, с.1].

Несмотря на простоту основной идеи метода ABC — «управлять не затратами, а действиями» процесс внедрения его на предприятие сложен. Даже первый этап постановки ABC — детальное описание бизнес-процессов — на практике представляет собой сложную и трудоемкую задачу.

Во-первых, персонал не заинтересован в том, чтобы определялась стоимость выполняемых им операций и его загруженность. Во-вторых, на предприятиях чаще всего нет грамотных и актуальных описаний (моделей) бизнес-процессов, к их созданию чаще привлекаются опытные эксперты. При расчете стоимости смоделированных бизнес-процессов обычно 30–40% всех процессов приходится пересматривать: когда сотрудники осознают, что рассчитывается стоимость их работы, они кардинально меняют взгляд на свою деятельность. В такой ситуации они склонны приписывать себе дополнительные функции. В результате при суммировании данных о занятости сотрудника его рабочий день может превышать 24 часа. В-третьих, сложности возникают на этапе распределения затрат по категориям и центрам ответственности. Нередко на предприятии не существует отлаженной системы управленческого учета, поэтому получить данные о затратах по требуемым разрезам деятельности зачастую просто невозможно. Приходится сначала выстроить эту систему [3].

В целом ABC-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

Литература

1. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2008. – 576 с.
2. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]/К.Друри.,пер. с англ.;под ред. Н.Д.Эриашвили-3-е изд., перераб. и доп.-М.:Аудит, ЮНИТИ, 1998.-783с.
3. Муратов, С. Расчет себестоимости продукции методом ABC [Электронный ресурс] / Д.Атманов, С.Муратов // Финансовый директор № 7 2003 – Режим доступа: <http://fd.ru/articles/3689>

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ СОВРЕМЕННЫХ МЕТОДОВ СПИСАНИЯ МАТЕРИАЛОВ

*Л.А. Зимакова, Н. Дмитриенко
г. Белгород*

Материальные затраты занимают наибольший удельный вес в себестоимости всех видов продукции, поэтому вопросы управления материальными затратами являются актуальными. Оперативность и качество информации о наличии, состоянии, перемещении МПЗ имеет важное значение для организации успешного функционирования хозяйствующего субъекта. От организации учета и оценки материалов, сырья и других МПЗ напрямую зависит точность расчета конечного финансового результата коммерческой деятельности.

Нормативными актами четко регламентирован порядок формирования первоначальной стоимости МПЗ, а методы оценки материалов при их списании определяются организацией самостоятельно. Каждый из возможных методов имеет свои преимущества и недостатки.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» возможно применение одного из следующих методов: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и метод ФИФО.

Метод списания материалов по себестоимости каждой единицы целесообразно применять в тех случаях, когда организация использует в производстве небольшую номенклатуру материалов и можно легко отследить, из какой именно партии списаны материалы. Кроме того, в соответствии с действующим законодательством данный метод может применяться для оценки следующих видов МПЗ: материалов, которые используются в особом порядке (драгоценные материалы и камни, радиоактивные вещества и т. п.), и запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Суть метода оценки материалов по средней себестоимости заключена в том, что по каждому виду материалов средняя стоимость единицы определяется как частное от деления общей себестоимости этих материалов на их количество. Стоимость материалов списанных в производство, определяется умножением их количества на среднюю себестоимость. Себестоимость остатка на конец месяца определяется умножением количества оставшегося материала на среднюю себестоимость. Остаток на конец периода отражается по средней себестоимости.

Метод ФИФО (first in – first out) предполагает, что расход сырья и материалов оценивается в последовательности цен потребления. Данный метод считается наиболее приемлемым для управленческого учета, так как обеспечивает более объективные данные о затратах на потребленные или реализованные материалы и стоимости неиспользованной части запасов. Поскольку оценка запасов основывается на цене последних по времени приобретения материалов и товаров, она ближе к текущей рыночной стоимости.

В зарубежной практике управленческого учета существуют и другие методы оценки материалов: метод ЛИФО, ХИФО, ЛОФО, НИФО, метод оценки по твердым ценам и метод перманентной переоценки (идентификации).

При использовании метода ЛИФО (last in – first out) оценка сырья и материалов производится по ценам последнего приобретения. В условиях растущих цен, применение