

УДК 338.5

К.О. Шипилова

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДА ФУНКЦИОНАЛЬНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПРИ РАСЧЕТЕ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ КОММУНАЛЬНОГО КОМПЛЕКСА

В условиях рыночных отношений эффективное управление все больше зависит от своевременности и точности информации, на основе которой принимаются оперативные и стратегические решения.

Одной из систем предприятия, в задачи которой входит обеспечение процесса управления оперативно-аналитической информацией, контроль затрат и доходов всех производственных подразделений предприятия, является система калькуляционного учета.

Под калькуляционной системой понимается совокупность приемов и процедур по текущей группировке, обобщению затрат на счетах и исчислению себестоимости продукции [1].

Единой классификации систем калькуляции не существует. Тем не менее, всю совокупность методов учета затрат и калькулирования можно классифицировать по следующим признакам:

- по типу производственного процесса и выбору объекта калькулирования: выполнение работ по заказам - позаказное калькулирование, или непрерывное производство с последующей продажей – попроцессное калькулирование;

- по способу разделения косвенных (накладных) издержек по видам продукции и/или направлениям деятельности – подход на основе базовых показателей или ABC-метод;

- по выбранному периоду для отнесения производственных накладных затрат на себестоимость проданных товаров (услуг): период, когда затраты понесены – метод полных затрат (absorption costing), или период, в котором продукция реализуется – директ-костинг (direct costing);

- по способу построения процесса управления затратами: собирать издержки по мере их появления и потом пытаться их уменьшать или установить стандартные нормы издержек (Standard Costing) и управлять себестоимостью по отклонениям;

- по процедуре управления и контроля: традиционный, при котором издержки планируются и контролируются по учетным статьям и подразделениям (центрам затрат) или процессно-ориентированный, при котором издержки планируются и контролируются по основным процессам – данный подход включает целое направление технологий оценки, планирования и управления издержками:

- ABC (Activity Based Costing) – расчет издержек по процессам,

- AVM (Activity Based Management) – процессно-ориентированное управление,

- АВВ (Activity Based Budgeting) – процессно-ориентированное бюджетирование.

- по технологии формирования ключевых показателей деятельности и управления издержками:

- *Target Costing* – формирование себестоимости новой для предприятия продукции исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж;

- *Kaizen Costing* – постепенное и непрерывное снижение себестоимости как результат специальной программы предприятия;

- *Benchmarking* – система оценки деятельности предприятия путем сравнения с каким-либо подходящим аналогом;

- *Управление по центрам ответственности*, нашедшее свое отражение в *Management Control Systems* (Система управления менеджментом) – каждому подразделению делегируются некоторые полномочия о принятии решений в отношении состояния своих издержек и результатов своей деятельности;

- *Стратегическое управление издержками* (*Strategic Cost Management*) – система управления издержками, в рамках которой минимизируются издержки по всей «цепочке ценности» бизнеса, а не локально по каждому отдельному звену этой цепочки.

В целях получения более четкого представления о формировании себестоимости, рассмотрим систему калькуляции предприятия N коммунального комплекса.

Предприятие осуществляет деятельность по водоснабжению и водоотведению. В соответствии с этим при формировании себестоимости выделены два процесса: водоснабжение, водоотведение, ведется попроцессная калькуляция затрат. Издержки планируются и контролируются по учетным статьям и подразделениям (центрам затрат). Сбор затрат осуществляется по мере их появления в разрезе подразделений предприятия. В себестоимость отчетного периода производственные накладные расходы включаются в полном объеме.

Распределение накладных расходов по видам продукции осуществляется традиционно на основании экспертных оценок. Применение традиционного метода распределения затрат, использующего в качестве базы труд основных производственных рабочих, доля которого снижается на предприятии с достаточно высоким уровнем автоматизации процессов, приводит к неадекватности распределения косвенных затрат.

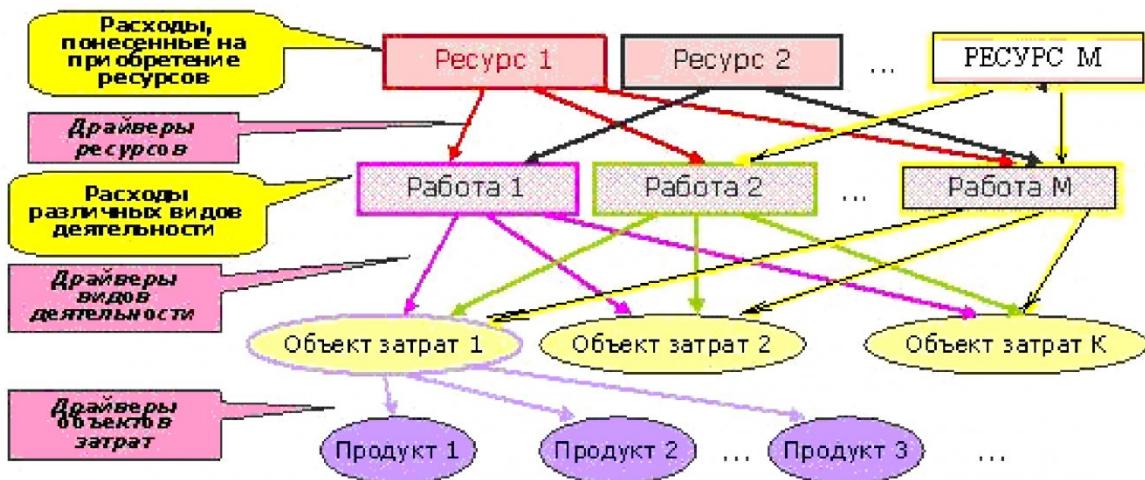


Рис.1. Иерархия драйверов ABC-технологии

Точность учета накладных затрат и их перераспределения может обеспечить Activity Based Costing - метод функционального учета затрат или ABC-технология. Основной принцип ABC-технологии состоит в следующем: накладные издержки приписываются к продукту по мере их проявления в процессе реализации соответствующего бизнес-процесса. Принципиально важной здесь является идея прослеживания (англ. tracing) физического переноса накладных издержек, тем самым внимание акцентируется на исследовании природы возникновения накладных затрат, их обоснованности.

Используя понятие драйверов, ABC определяет, посредством чего происходит перенос затрат и как можно влиять на затраты.

Под драйвером принято понимать процесс, физический параметр, экономический показатель, который напрямую влияет на величину некоторого признака в рамках экономической модели предприятия [2]. Иерархия драйверов в системе ABC представлена на рис.1.

Драйвер издержек – это некоторый обобщенный показатель, физический феномен, объект, который приводит к появлению издержек, напри-

мер: ремонт оборудования, смазочные материалы, продвижение товара. Драйвер издержек не требует количественного описания, он констатирует наличие в бизнесе какого-либо процесса.

Драйвер ресурсов связывает тот или иной вид потребляемых бизнесом ресурсов с одним из протекающих в нем процессов, и количественно описывает объем потребления процессом этого ресурса. Это может быть конкретный вид смазки, или услуга по проведению определенного вида ремонта сторонней подрядной организацией.

Драйвер вида деятельности также требует количественного описания и является показателем, непосредственно влияющим на величину издержек. Это может быть периодичность ремонта оборудования, норма расхода и периодичность смазки.

Драйвер объекта затрат – это некоторый показатель, который распределяет сумму издержек, понесенных на конкретном объекте затрат по отдельным видам продукции.

Сложная система драйверов призвана определить, почему появляются те или иные накладные издержки, какова их величина, и указать точки принятия управленческих решений относительно

Таблица 1

Рентабельность продаж по методу экспертной оценки, тыс. руб.

N п/п	Наименование затрат	ИТОГО		ПРОЦЕСС	
		план	факт	водоснабжение	водоотведение
1.	Реализация товаров, услуг, без НДС	47 598	50 946	26 492	24 454
2	Себестоимость проданных товаров, услуг	42 254	43 490	22 721	20 769
2.1	Прямые расходы, в т.ч.	35 403	34 995	18 012	16 983
	Затраты на оплату труда	14 752	15 188	7 898	7 290
	ЕЧН	3 880	4 018	2 089	1 928
2.2	Косвенные расходы, всего	4 800	3 038	1 580	1 458
2.3	Капремонт на сетях	2 051	5 457	3 129	2 328
3	Прибыль от продажи товаров, услуг	5 344	7 456	3 771	3 685
4	Рентабельность продаж, %	11,23	14,64	14,23	15,07

Таблица 2
Рентабельность продаж по АВС-технологии, тыс. руб.

N п/п	Наименование затрат	ИТОГО		ПРОЦЕСС	
		план	факт	водоснаб- жение	водоот- ведение
1	Реализация товаров, услуг, без НДС	47 598	50 946	26 492	24 454
1.1	Капремонт, вып. хозспособом	1 538	599	276	324
1.2	Капремонт, вып. сторонними организациями	1 087	992	705	287
2	Себестоимость проданных товаров, услуг	42 254	43 490	23 132	20 358
2.1	Сырье, основные материалы	10 818	9 691	4 846	4 846
2.1.1	Покупная электроэнергия	8 023	7 990	3 995	3 995
2.1.2	Химреагенты	2 521	1 436	552	884
2.1.3	Теплоэнергия на технологические цели	275	265	244	21
2.2	Вспомогательные материалы	2 753	3 141	1 633	1 508
2.2.1	ГСМ и масла	1 963	2 362	1 181	1 181
2.2.2	Запасные части	494	467	257	210
2.2.3	Охрана труда	295	312	195	116
2.3	Услуги производственного характера	243	192	98	94
2.4	Электроэнергия, тепло на хозяйственные нужды	495	324	185	140
2.4.1	Электроэнергия на хозяйственные нужды	308	204	106	98
2.4.2	Теплоэнергия на хозяйственные нужды	187	120	111	9
2.5	Затраты на оплату труда	14 752	15 188	7 898	7 290
2.6	ЕСН	3 880	4 018	2 089	1 928
2.7	Аренда земли	290	290	145	145
2.8	Амортизация основных средств	2 173	2 150	1 118	1 032
2.9	Прочие расходы всего, в т.ч.	4 800	3 038	1 992	1 047
	налоги, включаемые в себестоимость	0	-783	-392	-392
	эксплуатация оборудования	16	7	5	2
	материалы на основную деятельность	1 362	972	731	242
	материалы на содержание зданий и сооружений	57	42	8	33
	газ, уголь	62	67	39	28
	материалы на ремонт сооружений	81	56	28	27
	материалы лаборатории	37	74	39	36
	текущий ремонт, выполненных сторонними организациями (цеха+ управл)	93	819	388	431
	прочие цеховые	2 128	929	700	229
	материалы на содержание здания управления	964	856	830	767
2.10	Кап.ремонт на сетях, выполненные хозспособом	964	4 612	2 619	1 993
2.11	Кап.ремонт, вып. сторонними организациями	1 050	798	493	305
2.12	Технадзор на кап. ремонт, выполненных сторонними организациями	37	47	17	30
3	Прибыль от продажи товаров, услуг	5 344	7 456	3 360	4 097
4	Рентабельность продаж, %	11,23	14,64	12,68	16,75

накладных издержек.

Сравним результаты расчета себестоимости по методу экспертных оценок, применяемому на предприятии N, и АВС-технологии.

Результатом расчета является оценка рентабельности продаж для каждого вида продукции. Первый расчет выполнен исходя из экспертного предположения, что затраты на оплату труда основных производственных рабочих служат базой для распределения накладных затрат. Результаты представлены в табл. 1.

Результаты расчета рентабельности продаж по АВС приведены в табл. 2.

Исходя из приведенных примеров, можно сделать следующие утверждения:

1) При изменении базы распределения накладных издержек получаются разные оценки рентабельности отдельных производственных подразделений или видов продукции.

2) Чем выше доля накладных расходов, тем больших изменений в оценках рентабельности отдельных видов продукции можно ожидать в результате перераспределения накладных расходов.

3) При расчете рентабельности по АВС-технологии выбирается не единственная база рас-

пределения косвенных расходов, как в методе экспертных оценок, а несколько баз, различных для каждой группы расходов. В результате чего выявляются реальные доли прибыли, которую приносит предприятию тот или иной вид продукции.

Преимущества АВС-технологии перед традиционными методами распределения косвенных расходов:

- 1) Наиболее точная и детальная информация о себестоимости отдельных видов продукции и направлений деятельности;
- 2) Эффективная возможность оптимизации себестоимости;
- 3) Простые и логичные способы влияния на издержки посредством системы драйверов;
- 4) Активное влияние на общую культуру учета, планирования и аналитической обработки данных, развитие информационной системы;
- 5) Легкость построения систем мотивации персонала, направленных на оптимизацию затрат.

Недостатки АВС-системы

1) Система АВС требует наличия высокоструктурированной системы учета и планирования, выделенных и детально описанных бизнес процессов;

2) Построение такой системы требует значи-

тельных усилий и средств от предприятия;

3) Система АВС имеет тенденцию становиться очень громоздкой, если детально прописывать все издержки.

Относительно применения АВС-системы на предприятиях выделяют два возможных варианта [3]:

1) Введение ежемесячной внутренней отчетности, отражающей результаты группировки затрат по видам деятельности и расчетов на основе этой группировки.

2) Интегрирование АВС-технологии в действующую систему бухгалтерского учета с использованием дополнительных счетов с 30-39 без прямой корреспонденции со счетами 20-29.

Выводы

АВС (Activity Based Costing) – система определения и учета затрат по видам деятельности, функционального управления затратами. Применение АВС на предприятиях коммунального комплекса обеспечивает получение точной и структурированной информации о накладных издержках, позволяя управлять ими. В результате более точного описания затрат АВС лучше отображает финансовое состояние предприятия, чем традиционные методы бухгалтерского учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003. 618 с.
2. Тёней П.В.В. Activity Based Costing: инструмент производственного превосходства. М.: Издательский дом «Вильямс», 2000. 132 с.
3. Иващекевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Юрист, 2003. 352 с.

□ Автор статьи:

Шипилова

Ксения Олеговна

– аспирант кафедры экономики и
организации строительства

УДК 658

Е.В.Кучерова , С.В.Духанин

РОЛЬ МСФО В ПРОЦЕССЕ ИНТЕГРАЦИИ СИСТЕМ ВНУТРЕННЕГО (УПРАВЛЕНЧЕСКОГО) И ВНЕШНЕГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЁТА

Актуальной проблемой развития бухгалтерского учета в России является сближение его с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой. Из всех зарубежных моделей бухгалтерского учета в качестве ориентира для отечественного учета выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В профессиональной литературе и публикациях специализированных периодических изданий России этот вопрос активно обсуждается уже на протяжении нескольких лет. Большинство таких дискуссий сводятся к рассмотрению путей трансформации российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО и реше-

нием проблем, связанных с этим вопросом. Однако в последнее время в России особенно актуальным становится вопросы использования МСФО для построения эффективной системы отчетности не только для бухгалтерского, но и управленческого учета, которые уже на протяжении нескольких лет интенсивно изучаются в странах