

2.7. МЕТОД ABC КАК АНАЛИТИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК НА ПРЕДПРИЯТИИ, ЗАНИМАЮЩЕМСЯ ОКАЗАНИЕМ АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ

Филиппова Н.Л., аспирант кафедры
«Учета, анализа и аудита»

Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова

Развитие и рост рынка аутсорсинговых услуг в Российской Федерации и в мире и повышение роли управленческого учета в деятельности организации за последние годы. Изменение экономической ситуации и условий хозяйствования экономического субъекта в последние десятилетия обусловило изменение структуры себестоимости продукции (уменьшение прямых затрат, увеличение доли накладных), что выдвигает новые задачи перед управленческим учетом. В статье рассмотрены теоретические положения и практическое применение **ABC** – метода в деятельности аутсорсингового предприятия в сравнении с примером формирования себестоимости традиционными методами.

Последние десятилетия ознаменовались бурным ростом рынка аутсорсинговых услуг. Мировой финансовый кризис притормозил рост рынка аутсорсинга, открыв при этом новые перспективы и возможности для его развития [2], повысив роль и значение аутсорсинга как инструмента для снижения затрат в 2009-м и 2010 гг. Одним из путей снижения себестоимости является передача части бизнес-функций стороннему поставщику. Эти факты усиливают важность теоретических и практических разработок в области учета для применения предприятиями, занимающимися оказанием аутсорсинговых услуг.

Переход на рыночные отношения обуславливает необходимость принятия самостоятельных решений управленческим персоналом организации. Управление – совокупность процессов целенаправленного, систематического и непрерывного воздействия субъекта управления на его объект. Любое управление основано на информации. Информационная база управления предприятием состоит из совокупности сведений, использование которых позволяет выбрать из возможных альтернатив и обосновать наиболее оптимальные по разным критериям управленческие решения [6, с. 13].

Информация о затратах в информационной системе управленческого учета играет значительную роль для принятия управленческих решений, так как основными показателями, характеризующими деятельность предприятия, является объем прибыли, затрат и себестоимости и др.

Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг является одним из важнейших разделов управленческого учета, именно себестоимость производства единицы продукции является основой для принятия большинства управленческих решений [7, с. 29], она отражает издержки материальных ресурсов и денежных средств на производство продукта, работы, услуги.

Рациональное калькулирование себестоимости является одним из важнейших аспектов управленческого

учета: это распределение и перераспределение затрат, различные методы их формирования, учета и анализа. Выбор метода учета затрат определяется особенностями производственного процесса продукции, ее сложности, типа и характера организации производства. Целью калькуляции себестоимости является определение размера издержек производства в цене продукта, работы или услуги и их возмещение при продаже для возобновления процесса производства в новом цикле [9, с. 64].

Выбор метода калькулирования определяется особенностями производства и характером выпускаемой продукции. В зависимости от объекта калькулирования выделяют позаказный, попроцесный, попередельный, нормативный, а также функциональный метод (*activity based costing, ABC*).

В условиях современного хозяйствования доля прямых расходов в себестоимости продукции сокращается, в то время как доля накладных затрат в себестоимости продукции (работ, услуг) повышается. Таким образом, получается, что общепринятые подходы к распределению накладных расходов могут привести к неверным управленческим решениям. Для решения подобных задач используется функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия **ABC** предназначен для определения стоимости и других характеристик работ, услуг в целом, в разрезе потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей или по видам аутсорсинговых работ (услуг), выполняемым (оказываемым) предприятиями-аутсорсерами.

До середины прошлого столетия в отечественной и зарубежной учетной практике, базой для распределения накладных расходов, как правило являлись прямые трудовые затраты на производство единицы продукции. Это объяснялось двумя причинами: они легко планировались и учитывались, а также доминировали в структуре себестоимости, благодаря низкому уровню автоматизации.

К концу 1980-х гг. прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами [4, с. 151]:

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;
- следствием автоматизации производственных ресурсов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост прямых накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными и прямыми трудовыми расходами;
- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий:
 - расходы на логистику;
 - наладку и переналадку оборудования;
 - технический контроль продукции;
 - расходы на продажу и т.п.;
- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Вышеприведенные обстоятельства послужили предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или метода **ABC**. Основным принципиальным различием метода **ABC** от других методов учета затрат и

калькулирования является порядок распределения накладных расходов.

Традиционные методы учета дают достоверную информацию лишь в случае производства среднего продукта в средних условиях. Традиционные методы учета издержек выделяют, прежде всего, прямые материальные и прямые трудовые издержки, все остальные, объединяя в категорию накладных. Накладные издержки распределяются по объектам затрат и рассчитываются на единицу каждого вида изделий, в качестве базы для распределения чаще всего используются прямые материальные или трудовые расходы. При таком распределении расхождение между издержками определенными на основе традиционных методов может достигать от 9% для изделий массового производства до 250% для изделий, выпускаемых небольшими партиями [5, с. 23].

Основой для формирования и оценки затрат в управленческом учете является группировка расходов предприятия по видам издержек, местам их формирования (цехам, участкам, центрам ответственности) и объектам калькулирования (заказам, видам продукции, работ, услуг) [6, с. 108].

Метод **ABC** предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по видам деятельности и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей. При этом все затраты предприятия учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируются в начале по видам деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Виды деятельности детализируют на составные части, операции, процессы [6, с. 108].

Метод **ABC** определяет виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследуют основные носители затрат для этих видов деятельности (при этом здесь и далее под видами деятельности понимаются процессы, которые осуществляет предприятие в ходе своей работы (управление, сбыт, проектирование, про-

изводство (оказание услуг), техническая поддержка,) [8, с. 137]. Процессы позволяют устанавливать причинно-следственные связи между продуктами (услугами) и затратами. Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является вид деятельности (операция, функция), а объектом калькулирования – вид продукции, работ, услуг.

С целью выделения объектов учета затрат в системе управленческого учета процесс оказания аутсорсинговых услуг по реализации технических проектов подразделен автором на виды деятельности (операции), выделены возможные центры ответственности, соответствующие местам возникновения затрат и определены объекты затрат (контракты), также определены счета для группировки затрат (табл. 1). Особенность сферы деятельности предприятия-аутсорсера заключается в том, что договор, заключаемый на аутсорсинговые услуги, может быть краткосрочным или долгосрочным, а также тот факт, что предметом договора может являться не конкретная услуга, а совокупность услуг. Поэтому для предприятия аутсорсера целесообразно выделять в качестве объекта затрат – договор на оказание аутсорсинговых услуг.

В отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) метод **ABC** не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству, сбыту конкретных видов продукции.

Для установления связи между видами услуг и процессами необходимо использовать драйвер затрат (носитель затрат) – это некий фактор, который наилучшим образом определяет, почему ресурсы потребляются в процессе определенного вида деятельности и, следовательно, почему данный вид деятельности приводит к затратам. Когда виды деятельности и носители затрат определены, эта информация может быть использована для того, чтобы отнести производственные накладные расходы на объект затрат (в том числе на оказываемые услуги), которые фактически привели к возникновению затрат [8, с. 137].

Таблица 1

МЕСТА ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ, ЦЕНТРЫ И ОБЪЕКТЫ ЗАТРАТ АУТСОРСИНГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Наименование подразделения организации	Вид центра ответственности организации	Место возникновения затрат	Центр затрат	Вид расходов
Управление				
Администрация, финансовая служба, бухгалтерия, отдел кадров, отдел охраны труда, отдел маркетинга	Центр затрат	Совпадает с центром ответственности	Структурное подразделение	26 «Общехозяйственные расходы»
Сбыт				
Коммерческий отдел	Центр доходов	Совпадает с центром ответственности	Структурное подразделение	44 «Расходы на продажу»
Оказание аутсорсинговых услуг				
Инженерно-технический отдел	Центр затрат	Бригада 1, 2 ...	Участок	Прямые расходы – 20 «Основное производство»
Отдел технического обслуживания и поддержки	Центр затрат	Бригада 1, 2 ...	Участок	Прямые и косвенные расходы (основные и вспомогательные расходы). 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательное производство»
Проектный отдел	Центр затрат	Совпадает с центром ответственности	Структурное подразделение	25 «Общепроизводственные расходы»
Обеспечение ресурсами				
Отдел материального обеспечения (дополнительных бизнес-процессов)	Центр затрат	Совпадает с центром ответственности	Структурное подразделение	26 «Общехозяйственные расходы»
Отдел материального обеспечения (основных бизнес-процессов)	Центр затрат	Совпадает с центром ответственности	Участок	25 «Общепроизводственные расходы»

Драйверы являются измерителями выходного результата действия или операции и поэтому должны быть количественно определенными. Обычно они измеряются в единицах измерения соответствующей деятельности [6, с. 137].

Необходимо отметить, что применение системы **ABC** оправдано при следующих условиях [8, с. 148]:

- когда производственные накладные расходы достаточно высоки по сравнению с прямыми затратами, особенно с затратами на прямой труд, что характерно для сферы услуг;
- существует большое разнообразие производимых продуктов;
- существует значительное разнообразие накладных расходов (косвенный труд, косвенные материалы, др.), использующихся при производстве продукции;
- потребление накладных ресурсов прямо не зависит от объема производства.

Носителем затрат (объектом калькулирования) в аутсорсинговой организации является услуга по предоставлению аутсорсинга бизнес-процессов на одном или нескольких объектах или выполнение отдельных видов услуг на отдельных объектах.

Взаимосвязь группировок затрат, используемых в традиционных формах бухгалтерского управленческого учета, с группировками в методе **ABC** можно представить в виде схемы (рис. 1).

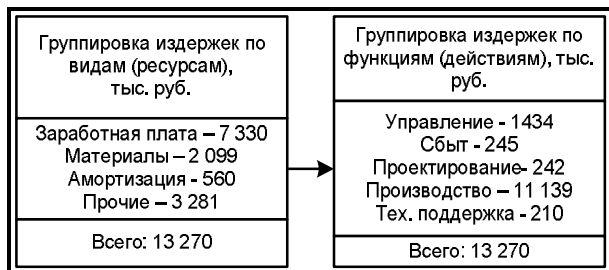


Рис. 1. Взаимосвязь учета затрат по видам издержек и функциям деятельности

Внедрение учета затрат по видам деятельности состоит из нескольких этапов [8, с. 103].

Этап 1

Идентификация на предприятии основных видов деятельности, связанных с производством:

- управление;
- проектирование;
- оказание услуг;
- техническая поддержка.

Таблица 2

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУТСОРСИНГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Виды деятельности	Носители затрат	Затраты на единицу носителя затрат
Управление	Количество персонала управления	Затраты на одного работника управления
Проектирование	Количество отработанных часов	Затраты на один проект
Оказание услуг	Договор на оказание аутсорсинговых услуг	Затраты на выполнение услуги
Техническая поддержка	Количество обращений	Затраты на одно обращение

Этап 2

Определяются затраты (пулы затрат) (табл. 2) для каждого вида деятельности, идентифицированного на

шаге 1. Целью данного этапа является определение суммарной величины затрат на каждый вид деятельности. Пул затрат – место концентрации затрат, связанных с определенным видом деятельности в системе учета затрат по видам деятельности или объединение отдельных статей затрат. Часть ресурсов может быть прямо отнесена на определенные виды деятельности, в то время как другая часть может представлять собой косвенные затраты, которые могут быть отнесены сразу к нескольким видам деятельности. Их отнесение на конкретный вид деятельности возможно использованием носителей затрат, учитывающих наличие причинно-следственной связи между затратами и тем или иным видом деятельности.

Таблица 3

СУММАРНАЯ ВЕЛИЧИНА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУТСОРСИНГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Тыс. руб.

Виды деятельности	Величина прямых расходов по видам деятельности	Сумма накладных расходов подлежащая распределению
Проектирование	242	4 389
Оказание услуг	8 429	
Техническая поддержка	210	13 270
Итого	8 881	

Этап 3

Определяются носители (драйверы) затрат для каждого вида деятельности, выделенного на первом этапе. Носители затрат представлены в табл. 3.

Этап 4

Производится подсчет конкретной ставки носителя затрат для каждого пула затрат.

Для этого используется следующая формула:

$$\text{Ставка носителя затрат} = \frac{\text{Пул затрат (руб.)}}{\text{Количество носителей затрат.}} \quad (1)$$

Этап 5

Полученная ставка носителя затрат применяется к производимым продуктам (объектам затрат) для расчета затрат на продукт с помощью метода **ABC**.

Прямые затраты по объектам ООО «Технопроект» представлены в табл. 4.

Таблица 4

СОСТАВ ПРЯМЫХ ЗАТРАТ ЗАО «ТЕХНОПРОЕКТ», СВЯЗАННЫЕ С ВЫПОЛНЕНИЕМ АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ ПО ДОГОВОРАМ ОКАЗАННЫХ В 2010 г.

Тыс. руб.

Договор	Прямые материальные затраты	Прямые трудовые затраты	Всего прямых затрат
Договор 1	504	2 456	2 960
Договор 2	595	2 396	2 991
Договор 3	1 000	1 930	2 930
Итого	2 099	6 782	8 881

При распределении производственных затрат получаем конечную себестоимость каждого договора по итогам года.

Данные о накладных затратах ЗАО «Технопроект» представлены в табл. 5.

Таблица 5

**НАКЛАДНЫЕ ЗАТРАТЫ
ЗАО «ТЕХНОПРОЕКТ» ЗА 2010 г.**

Тыс. руб.

Наименование затрат	1-й квартал	2-й квартал	3-й квартал	4-й кварта	Итого:
Заработная плата и отчисления на социальные нужды управленческого персонала организации	435	410	420	430	1695
Аренда помещения	150	150	130	130	560
Амортизация основных средств	117	117	117	117	468
Аттестация и обучение персонала	95	100	20	110	325
Командировочные расходы	200	210	190	220	820
Прочие	140	115	156	110	521
Итого:	1 137	1 102	1 033	1 117	4 389

Выделим в накладных расходах статьи «Командировочные расходы», расходы по данной статье можно непосредственно отнести на конкретные договоры и перераспределим затраты по данной статье на конкретные договоры (табл. 6).

Таблица 6

**НАКЛАДНЫЕ РАСХОДЫ СТАТЬИ
«КОМАНДИРОВОЧНЫЕ РАСХОДЫ»**

Тыс. руб.

Договор	Сумма прямых затрат по договору	Накладные расходы по статье «Командировочные расходы»	Сумма накладных расходов, подлежащая распределению	Итого себестоимость
Договор 1	2 960	229,6	3 569	13 270
Договор 2	2 991	262,4		
Договор 3	2 930	328		
Итого	8 881	820	3 569	

Непроизводственные накладные расходы, как правило, рассматриваются как затраты периода и не относятся на отдельные виды услуг (заказов), а списываются на себестоимость аутсорсинговых услуг.

Распределение накладных расходов на центры ответственности связано с распределением предприятия в целях управленческого учета на сегменты, как правило совпадающие с подразделениями предприятия.

Таблица 7

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ НА
ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

Тыс. руб.

Наименование расхода	Управление	Сбыт	Производство	Тех. поддержка	Итого
Заработная плата и отчисления на социальные нужды управленческого персонала организации	1 300	155	120	120	1 695
Аренда помещения	400	55	55	50	560
Амортизация основных средств	380	11	67	10	468
Аттестация и обучение персонала	325	0	0	0	325
Прочие	491	0	0	30	521
Итого	2 896	221	242	210	3 569

Рассмотрим на примере ООО «Технопроект» распределение непроизводственных накладных расходов по центрам ответственности (табл. 7).

Расходы, собранные по функциям «производство» и «техническая поддержка», распределяются по договорам (табл. 8): по функции «производство» на основании количества обращений заказчика по конкретному договору; по функции «техническое обслуживание» пропорционально количеству отработанного времени основного персонала в рамках каждого конкретного договора.

Таблица 8

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ ПО ФУНКЦИЯМ

Тыс. руб.

Наименование расхода	Количество обращений от покупателя по функции «управление»	Количество обращений от покупателя по функции «тех.поддержка»	Производство	Тех.поддержка	Итого:
Договор 1	21	5	118	75	193
Договор 2	14	7	79	105	184
Договор 3	8	2	45	30	75
Итого	43	14	242	210	452

Расходы, собранные по функциям «управление» и «сбыт», нецелесообразно распределять методом **ABC**, их распределение осуществляется традиционным способом. В данном случае базой для распределения может служить сумма выручки, полученная в рамках каждого отдельного договора (табл. 9).

Таблица 9

**РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ
ТРАДИЦИОННЫМ СПОСОБОМ**

Тыс. руб.

Наименование расхода	Выручка по каждому конкретному договору за отчетный период	Управление	Сбыт	Итого
Договор 1	5 880	1 012	77,40	1 089,4
Договор 2	5 180	892	68,50	960,5
Договор 3	5 760	992	75,10	1 067,1
Итого:	16 820	2 896	221	3 117

В заключение просуммируем все затраты собранные по каждому конкретному договору (табл. 10).

Таблица 10

**СОСТАВ СОВОКУПНЫХ ЗАТРАТ ЗАО
«ТЕХНОПРОЕКТ», СВЯЗАННЫЕ С ВЫПОЛНЕНИЕМ
АУТСОРСИНГОВЫХ УСЛУГ ПО ДОГОВОРАМ
ОКАЗАННЫХ В 2010 г.**

Тыс. руб.

Договор	Сумма прямых затрат	Сумма накладных затрат	Всего затрат
Договор 1	3 189,6	1 282,40	4 472
Договор 2	3 253,4	1 144,50	4 379,9
Договор 3	3 258	1 142,10	4 400,1
Итого	9 701	3 569	13 270

При использовании **ABC**-метода необходимо учитывать тот факт, что распределять все расходы, относящиеся к косвенным, сложно и нецелесообразно. Распределение и перераспределение затрат – процесс трудоемкий. Распределение косвенных затрат требует определенных ограничений. При расчете полной себестоимости аутсорсинговых услуг целесообразным является введение понятия

существенности величины косвенных расходов, предназначенных для распределения.

Различные статьи косвенных затрат имеют разный удельный вес в общей себестоимости аутсорсинговых услуг, а также различную степень важности для принятия управленческих решений. В структуре косвенных затрат аутсорсингового предприятия, занимающегося реализацией технических проектов, некоторые статьи затрат могут не занимать большой удельный вес в общей величине себестоимости, но при этом могут иметь большую информационную важность:

- затраты на аттестацию рабочего персонала;
- затраты на получение разрешительной документации (получение строительных допусков для осуществления определенного вида работ, услуг);
- затраты по обучению и повышению квалификации технического персонала и др.

Необходимо отметить тот факт, что существуют статьи затрат, имеющие небольшой удельный вес в общей себестоимости услуг, распределение которых нецелесообразно, так как информация о величине таких затрат не представляет информационной важности при планировании.

Таким образом, при распределении косвенных затрат необходимо определить уровень существенности информации касательно отдельных статей косвенных затрат.

Концепция существенности существует в бухгалтерском учете и в аудите. Существенными являются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность информации, на основе которой принимаются решения. Как количественная характеристика показатель существенности показывает предельное значение искажений, начиная с которого нельзя принимать правильные решения на основе полученной информации.

В международной аудиторской практике порядок определения показателя существенности регулируется

стандартом «Существенность в аудите» (ISA 320 «Audit Materiality») [10]. Национальный аудиторский стандарт «Существенность и аудиторский риск» принят Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22 января 1998 г. [1].

В американских стандартах финансовой отчетности существенность определяется как величина пропуска, неточного или неправильного трактования факта бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение сделанное на основе этой информации, могло бы измениться на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт.

Существенность может определяться как абсолютное значение и как относительное. Наиболее распространенным является определение существенности в относительных величинах от базовых показателей, т.е. в процентах или долях. Относительные величины могут устанавливаться как в виде точных, так и виде диапазонных значений. Стандартной точечной границей существенности считается уровень в размере до 5%. Для малого и среднего предприятия уровень существенности может быть принят в размере от 2% до 3% [3].

Таким образом показатель уровня существенности информации о косвенных затратах – величина отклонения полной себестоимости, возникающая в результате неиспользования в расчетах показателей, не отвечающих показателю уровня существенности, которая может повлиять на управленческие решения.

Таким образом, уровень существенности, для распределения отдельных статей косвенных затрат определяется, исходя из:

- размера предприятия;
- размера себестоимости, рассчитанной по прямым затратам, и др.

Таблица 11

РАСЧЕТ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ УСЛУГ ПРИ ТРАДИЦИОННОМ МЕТОДЕ РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ И РАСЧЕТЕ СЕБЕСТОИМОСТИ МЕТОДОМ АВС

Показатели	Традиционным методом				Методом АВС			
	Вид 1	Вид 2	Вид 3	Итого	Вид 1	Вид 2	Вид 3	Итого
Зарплата ОПР (1)	2 296 000	2 224 000	1 809 600	6 329 600	2 296 000	2 224 000	1 809 600	6 329 600
Прямые материальные (2)	504 000	595 000	1 000 000	2 099 000	504 000	595 000	1 000 000	2 099 000
Количество часов работы ОПР (3)	6 560	5 560	4 640	16 760	6 560	5 560	4 640	16 760
Объем реализации (4)	5 880 000	5 180 000	5 760 000	16 820 000	5 880 000	5 180 000	5 760 000	16 820 000
Итого прямых расходов	2 800 000	2 819 000	2 809 600	8 428 600	3 558 800	3 686 200	3 893 600	11 138 600
Акты	21	14	8	43	21	14	8	43
Накладные расходы	1 350 000	1 135 000	1 196 000	3 681 000	854 929	699 934	576 137	2 131 000
Себестоимость (1)	4 558 015,07	4 501 727,90	4 209 857,02	13 269 600	4 413 728,91	4 386 134,34	4 469 736,74	13 269 600
Себестоимость (2)	3 961 011,44	4 191 432,36	5 117 156,20	1 3269 600	-	-	-	-
Себестоимость (3)	4 692 257,92	4 408 925,56	4 168 416,53	1 3269 600	-	-	-	-
Себестоимость (4)	4 489 932,03	4 310 830,89	4 468 837,08	1 3269 600	-	-	-	-
Доля накладных расходов (1)	0,36	0,35	0,29	1	-	-	-	-
Доля накладных расходов (2)	0,24	0,28	0,48	1	-	-	-	-
Доля накладных расходов (3)	0,39	0,33	0,28	1	-	-	-	-
Доля накладных расходов (4)	0,35	0,31	0,34	1	-	-	-	-
Прибыльность (1)	1 321 984,93	678 272,10	1 550 142,98	3 550 400	1 466 271,09	793 865,66	1 290 263,26	3 550 400
Прибыльность (2)	1 918 988,56	988 567,64	642 843,80	3 550 400	-	-	-	-
Прибыльность (3)	1 187 742,08	771 074,44	1 591 583,47	3 550 400	-	-	-	-
Прибыльность (4)	1 390 067,97	869 169,11	1 291 162,92	3 550 400	-	-	-	-
Рентабельность (1)	22,48	13,09	26,91	26,76	24,94	15,33	22,40	26,76
Рентабельность (2)	32,64	19,08	11,16	26,76	-	-	-	-
Рентабельность (3)	20,20	14,89	27,63	26,76	-	-	-	-
Рентабельность (4)	23,64	16,78	22,42	26,76	-	-	-	-

Для целей управленческого учета аутсорсингового предприятия, важна структура себестоимости каждого конкретного договора, ввиду его вышеприведенных особенностей, так как на основе этих данных устанавливаются цена на услуги. Правильное определение себестоимости услуг означает, насколько точным и адекватным будет планирование и управление предприятием.

Для сравнения различных способов калькулирования приведем данные расчета себестоимости ООО «Техно-проект» при помощи позаказного метода и метода **ABC**. При этом рассчитаем себестоимость позаказным методом на основе традиционных баз для распределения накладных расходов (прямые материальные затраты, прямые расходы на труд, выручка от реализации) (табл. 11).

Сравним полученные результаты калькулирования себестоимости услуг при методе **ABC**, рассчитанные для предприятия-аутсорсера. Следует сразу отметить, что в сфере услуг наиболее близкие результаты между двумя способами калькулирования получены при использовании в качестве базы для распределения накладных расходов в позаказном методе – выручки от реализации (см. табл. 11). Это является характерной особенностью сферы услуг с низкими материальными расходами.

Важным моментом в выборе метода калькулирования себестоимости является эффективность применения метода. Важно сопоставлять, выгоды, которые дает применяемая система калькулирования, с затратами понесенными при ее внедрении.

Выбранные предприятием методы калькулирования себестоимости целесообразно отразить в учетной политике организации в целях управления, которая утверждается руководителем предприятия.

Проанализировав различные методы калькулирования себестоимости, мы предлагаем использовать в качестве основного метода калькулирования себестоимости аутсорсинговых услуг **ABC**-метод. Данный выбор обусловлен значительной долей условно-постоянных затрат в общих расходах по основной деятельности (по оказанию услуг), заработная плата персонала, материальные расходы и др. данные затраты находятся в косвенной зависимости от объемов оказываемых услуг, и повышение эффективности управления хозяйствующим субъектом напрямую связано с возможностями выявления и анализа возникающих зависимостей.

Филиппова Наталья Леонидовна

Литература

1. Существенность в аудите [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №4: утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit.
2. Андреев В.Е. Развитие аутсорсинга информационных и коммуникационных технологий и его влияние на трансформацию структуры управления организацией [Текст] / В.Е. Андреев // Вестник Ярославского гос. ун-та им. П.Г. Демидова. – 2009 г. – №3. – С. 90-97.
3. Бровкин Н.Д. Существенность в аудите [Электронный ресурс] : URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40726.html>
4. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет, [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2002. – 528 с.
5. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества [Текст] / Дж. Дейли. – М. : Вильямс, 2004. – 302 с.

6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2008. – 574 с.
7. Николаева О.Е. Классический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : ЛКИ, 2010. – 400 с.
8. Николаева О.А. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.А. Николаева, О.В. Алексева. – М. : ЕНСС, 2003. – 304 с.
9. Палий В.В. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.В. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
10. ISA 320 Audit materiality : International center for information system and audit URL: [http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/AUDIT%20MATERIALITY%20\(ISA320\).pdf](http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/AUDIT%20MATERIALITY%20(ISA320).pdf)

Ключевые слова

Аутсорсинг; управленческий учет; себестоимость; калькулирование; **ABC**-метод, группировка затрат; драйвер затрат; носитель затрат; косвенные расходы; накладные расходы; уровень существенности.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы: Актуальность статьи определяется развитием и ростом рынка аутсорсинговых услуг в Российской Федерации и в мире и повышением роли управленческого учета в деятельности организации за последние годы. Изменение экономической ситуации и условий хозяйствования экономического субъекта в последние десятилетия обусловило изменение структуры себестоимости продукции (уменьшение прямых затрат, увеличение доли накладных), что выдвигает новые задачи перед управленческим учетом. Теоретические положения, рассмотренные в данной статье, проиллюстрированы практическим примером применения **ABC**-метода в деятельности аутсорсингового предприятия в сравнении с примером формирования себестоимости традиционными методами. Практическая значимость проведенного исследования имеет место в деятельности аутсорсинговых организаций.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Старовойтова Е.В., к.э.н., генеральный директор ООО «Аудиторская фирма «Старовойтова и партнеры»

2.7. ABCOSTING AS THE ANALYTICAL TOOL OF MANAGEMENT OF COSTS AND SHARING OF COSTS AT THE OUTSOURCING ENTERPRISE

N.L. Philippova, Post-graduate Student

Moscow State University

Development and growth of outsourcing in Russia and in the world and the increasing role of management accounts in organization's activity over the recent years. The change of economic circumstances and conditions of management of economic unit over the recent decades caused the change of prime cost structure (factor cost decrease, consignment note share decrease) and sets management accounts new tasks. The article contains abstract theorems and practical application descriptions of ABC method used in activity of outsourcing company in comparison with traditional methods of prime cost forming.

Literature

1. Federal regulation (Standard) on auditing №4: «Materiality in audit» [Electronic recourse]: approved by Russian Federation Government Regulation on 23 September 2002 N 696 // Ministry of Finance of RF: official website. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit
2. V.E. Andreev. Development of IT-outsourcing and its impact to transformation structure of management [Text] // Reporter

of Yaroslavsky university named after P.G. Demidova – №14 – P. 90-97

3. N.D. Brovkin. Materiality in audit [Electronic recourse]: Audit-it.ru. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40726.html>
4. Vahrushina V.B. Accounting management account, [Text] // Omega-L, Moscow, 2002– 528 p.
5. L. John. Daly Pricing for profitability: Activity-based pricing for competitive advanta, [Text] // Publishing house “Vilyams”, Moscow, 2004 – 302 p.
6. V.B. Ivashkevich. Accounting management account, [Text] // Magistr, Moscow, 2008 – 574 p.
7. O.E. Nikolaeva, T.V. Shishkova. Classic management account [Text] // Publisher LKI, Moscow, 2010 – 400 p.
8. O.A. Nikolaeva, O.V. Alekseeva. Strategic management account, [Text] // ENCC, Moscow, 2003 – 304 p.
9. V.V. Paliy. Management cost accounting and gains, [Text] // INFRA-M, Moscow, 2009 – 279 p.
10. ISA 320 «Audit Materiality» [Electronic recourse]: International Center for information system and audit – URL: [http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/AUDIT%20MATERIALITY%20\(ISA320\).pdf](http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/AUDIT%20MATERIALITY%20(ISA320).pdf)

Keywords

Outsourcing; management account; cost; costing; AB-Costing; cost aggregation; cost driver; indirect cost; overhead costs; level of materiality.