

## 2.8. ПРОБЛЕМЫ И СПОСОБЫ ВНЕДРЕНИЯ МЕТОДОЛОГИИ ABC-КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ УЧЕТ

Ульянова Н.В., к.э.н., доцент кафедры  
учета, анализа и аудита

*Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

В представленной статье предлагаются инструменты внедрения методологии ABC-калькулирования в систему бухгалтерского учета. Автор приводит пример, иллюстрирующий процесс ABC-калькулирования, и сравнивает информативность полученной себестоимости как стоимостного показателя и инструмента стратегического и оперативного управления.

В статье проводится анализ правил составления финансовой отчетности и рассматривается возможность использования методологии ABC-калькулирования при составлении интегрированной отчетности.

### ВВЕДЕНИЕ

Традиционно методология ABC-калькулирования рассматривается в научно-практической литературе как инструмент стратегического управления себестоимостью [6, с. 133-134; 5, с. 357]. «Информация, генерируемая калькуляционной системой ABC, предназначена для стратегических управленческих решений в части ценообразования и выбора перспективных продуктов для производства; для инжиниринга бизнес-процессов» [8, с. 403]. ABC-калькулирование рассматривается как дополнительный метод, по отношению к традиционным методам калькулирования.

Однако процессы ускорения обмена, диверсификации, глобализации и интеграции информации в мировом экономическом пространстве, во многом обеспеченные применением новейших информационных систем управления, вносят свои коррективы в понимание стратегического и оперативного управления как с точки зрения времени, так и с точки зрения инструментов управления.

Достижение стратегических целей (например, приведенная экономическая прибыль за прогнозируемый отчетный период) требует постоянного оперативного контроля вопросов ценообразования, выбора ассортимента, ограничения мощности, соотношения цена-качество, управления запасами и т.д. Между стратегическими показателями будущего и конечным продуктом, продаваемым на рынке сегодня, существует постоянная прямая и обратная связь. Границы между стратегическим и оперативным управлением постепенно стираются, создавая для каждого субъекта его собственную философию выживания в постоянно меняющемся экономическом пространстве.

Создание такой философии возможно за счет гармонизации учетной системы экономического субъекта. Под гармонизацией учетной системы мы понимаем процесс взаимовлияния стратегии и методологии, методов учета, аналитических процедур, в результате которого генерируется бизнес-модель, обеспечивающая экономическую стабильность компании. Гармонизация учетной системы – это бесконечный процесс расширения, анализа и реквизиции жизненно важной информации, это постоянный путь к экономической стабильности, навигатором которого являются учет и отчетная информация.

В этой связи представление инвариантной отчетной информации о себестоимости не всегда уместно, поскольку для каждого показателя себестоимости будет определен свой стратегический путь, а осуществлять гармонизацию учетной системы сразу по нескольким векторам невозможно.

Очевидно, что методология калькулирования должна быть логично вписана в единую учетную систему. В этом случае показатель себестоимости – это не утвержденная константа на отчетный период, это инструмент, при помощи которого постоянно корректируется и объект калькулирования, и координируется стоимость процессов его производства и продажи [7].

Вышеизложенное указывает на то, что методология ABC-калькулирования может стать основной системой расчета себестоимости. В этой связи необходимо рассмотреть возможность ее внедрения в отечественный учет. Для этого необходимо:

- оценить причины, препятствующие внедрению новой технологии управления и калькулирования;
- рассмотреть инструменты ABC-калькулирования и предложить способы формирования синтетической и аналитической информации на счетах учета приемом двойной записи;
- рассмотреть проблемы и перспективы оценки готовой продукции, работ и услуг в финансовой отчетности по Российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

### Основные причины, замедляющие внедрение ABC-калькулирования в отечественный учет

Бухгалтерский учет, будучи достаточно консервативным методом, не может одновременно отказываться от методов и инструментов калькулирования, заложенных в него несколько десятилетий назад.

Анализ Плана счетов и отраслевых рекомендаций по учету и калькулированию затрат [1, 2] показал, что в нормативных документах в настоящее время реализована функциональная методология калькулирования (калькулирование затрат по местам возникновения).

Первоначально все затраты учитываются по функциональным подразделениям в соответствии с характером деятельности этих подразделений и их затрат:

- основные производственные подразделения – для учета прямых, переменных затрат (счет 20 «Основное производство»);
- общепроизводственные подразделения – для учета прямых условно-постоянных затрат (счет 25 «Общепроизводственные расходы»);
- вспомогательные подразделения – для учета переменных косвенных затрат (счет 23 «Вспомогательные производства»);
- коммерческие подразделения – для учета переменных и постоянных косвенных затрат (счет 44 «Расходы на продажу»);
- управленческие подразделения – для учета постоянных косвенных затрат (счет 26 «Общехозяйственные расходы»).

Затем затраты счета 23 и 25 списываются на счет 20 и распределяются между объектами калькулирования пропорционально экономически обоснованным базам распределения. Коммерческие и управленческие расходы могут списываться непосредственно на уменьшение финансового результата отчетного периода или распределяться на объекты калькулирования. Объектами калькулирования для функциональной методологии являются продукция, работы, услуги, полуфабрикаты или их отдельные номенклатуры.

Функциональная методология калькулирования отвечает требованиям РСБУ, а значит, для многих бухгалтеров является законно установленным правилом.

В этом основная причина, по которой управление бизнес-процессами осуществляется в большинстве производственных российских компаниях на бумаге. В формате комплекса определений функционального моделирования (Integration definition for function modeling, IDEF0), унифицированного языка моделирования (Unified modeling language, UML) или других графических языках (системах) моделируются и оптимизируются бизнес-процессы, однако структура бухгалтерской отчетной информации не соответствует моделям бизнес-процессов. Бумажные разработки не реализуются в подготовке технических заданий для разработки и гармонизации единой учетной системы, даже если компания и приобрела программные продукты типа ERP (планирование и управле-

ние ресурсами). Процессно-ориентированное управление не имеет фундаментального информационного обеспечения, представляемая информация обладает свойствами прогнозных, вероятностных величин, которые рассчитываются нерегулярно, как правило, для утверждения стратегических бюджетов.

Вторая немаловажная причина состоит в том, что организационная структура большинства российских предприятий имеет вертикально-функциональную основу, что значительно упрощает применение функциональной методологии калькулирования. Очевидно, что любые нововведения, которые могут изменить штатное расписание, тарифы, оклады, размеры премий воспринимаются крайне негативно и связаны с дестабилизацией деятельности субъекта.

В этой связи нам видится, что инструменты АВС-калькулирования должны быть органично встроены в уже существующую методологию калькулирования, реализованную в Плане счетов. Это представит компаниям возможность самостоятельность принимать решения относительно этапов внедрения новых принципов управления и калькулирования себестоимости.

### Инструменты АВС-калькулирования и предложения по их применению в Плане счетов

Основное отличие АВС-калькулирования от функциональной методологии – введение промежуточных объектов калькулирования – бизнес-процессов. Под бизнес-процессом понимают системное и последовательное выполнение различных операций (функций, действий), направленных на достижение необходимых потребительских свойств продукта продаж. При АВС-калькулировании затраты исследуются не с точки зрения их обоснованности и соответствия нормативному значению для данного подразделения, а с точки зрения их необходимости для создания потребительских свойств объекта калькулирования.

В методологии АВС объект калькулирования – это совокупность продукции, работ, услуг, которая продается покупателю. В зависимости от запросов покупателей объект калькулирования может видоизменяться.

Для учета и калькулирования стоимости бизнес-процессов в Плане счетов необходим синтетический счет, который будет соответствовать следующим характеристикам:

- активный;
- натурально-стоимостной;
- разряд 20-х счетов (отражает результаты бизнес-процессов для внутреннего потребления, при чем результаты производства носят нередко характер переменных косвенных затрат по отношению к конечному объекту калькулирования);
- по дебету счет корреспондирует со счетами учета затрат 20, 23, 25, 26;
- по кредиту счет корреспондирует со счетами 21 «Полуфабрикаты», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»;
- счет может иметь остаток незавершенного производства, относящегося к произведенным, но не потребленным в отчетном периоде бизнес-процессам (например, затраты на бизнес-процесс снабжение, соответствующие остаткам материальных запасов на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары»).

Исходя из перечисленных требований, мы предлагаем для учета себестоимости бизнес-процессов вести счет 24 «Бизнес-процессы».

Перечень (справочник) бизнес-процессов разрабатывается субъектами самостоятельно, исходя из тре-

бований бизнеса. Целесообразно, чтобы справочник имел хотя бы двойную иерархическую, подчиненную структуру. Это обусловлено тем, что бизнес-процессы, как правило, детализируются по отдельным операциям. Это позволит анализировать не только стоимость бизнес-процесса, но и его составляющие – операции. Следовательно, первым аналитическим разделом на счете 24 является справочник бизнес-процессов.

По методологии АВС-калькулирования стоимость отдельных операций обусловлена использованием ресурсов (или, другими словами, источниками затрат). При этом ресурсы, трудовые и промышленные, могут находиться в разных функциональных подразделениях.

Каким образом можно осуществлять контроль за стоимостью бизнес-процессов, если ресурсы имеют разные подразделения и подчиненность?

Для контроля за целевыми значениями затрат при функциональной системе управления используют обычные центры финансовой ответственности. Центр финансовой ответственности затрат объединяет несколько мест возникновения затрат (подразделений). Принцип объединения – возможность влиять на величину затрат.

Бизнес-процессы могут состоять из цепочки операций, которые осуществляются в разных подразделениях. Поэтому внедрение АВС-калькулирования и связано с реорганизацией функционально-вертикальной структуры компании. Так, бухгалтер группы расчетов с поставщиками функционально подчиняется главному бухгалтеру, однако с точки зрения процесса снабжения он входит в группу, управляемую, например, директором отдела закупок. Процессно-ориентированная структура является более сложной для управления, однако за счет вовлеченности в процесс сотрудников разных подразделений координация бизнес-процессов осуществляется гораздо быстрее и эффективнее. Владелец бизнес-процесса обычно назначается лицо, ответственное за конечный результат бизнес-процесса.

Поэтому вторым аналитическим разделом информации на счете 24 мы видим справочник владельцев бизнес-процессов. Этот справочник имеет одноуровневую структуру; каждое лицо этого справочника должно соответствовать одному наименованию бизнес-процесса и, соответственно, всем операциям, относящимся к этому бизнес-процессу.

Стоимость бизнес-процессов (операций) на счете 24 складывается за счет затрат, списываемых с кредита счетов 20, 23, 25, 26, 44. На этих счетах традиционно ведется аналитика подразделения и статьи затрат. Однако для идентификации затрат в АВС-калькулировании используется более мелкая детализация затрат по их источникам – ресурсам. Очевидно, что в одном подразделении могут находиться несколько ресурсов, относящихся к разным бизнес-процессам.

Это означает, что на всех затратных счетах для АВС-калькулирования следует ввести аналитику ресурсов.

Необходимо учитывать, что в настоящее время аналитика подразделения в силу сложившихся традиций связана с функциональной структурой организации, кадровым учетом и системой оплаты труда. Поэтому заменить в одночасье аналитику подразделения на аналитику ресурсов представляется весьма рискованным.

Вариант, при котором ресурсы являются вторым уровнем справочника подразделения, также является, с нашей точки зрения, неприемлемым, поскольку мо-

жет привести к хаосу в терминологии и методологии калькулирования.

В этой связи мы рекомендуем при внедрении **ABC**-калькулирования на счетах затрат вести три аналитических счета: подразделения, статьи затрат, ресурсы. Это позволит субъектам использовать ту или иную аналитику по мере опробирования процессно-ориентированного управления и внесения изменений в организационную структуру предприятия.

Относительно справочника статей затрат необходимо заметить следующее. Справочник разрабатывается в соответствии с принятой методологией калькулирования. Если переход производится постепенно, то, вероятно, справочник будет видоизменяться поэтапно: некоторые статьи перестанут использоваться; другие будут введены. При внедрении методологии **ABC**-калькулирования важно, чтобы статьи затрат могли быть прямо соотнесены с ресурсами, которые являются источниками этих затрат. В противном случае прямое распределение затрат (пулов затрат) на бизнес-процессы будет невозможным.

Для распределения стоимости бизнес-процессов по объектам калькулирования необходима также справочная информация о единицах измерения бизнес-процессов и способах распределения их стоимости (драйверов затрат).

Способы распределения бизнес-процессов, как правило, делятся на четыре основные группы [9, с. 204]:

- на единицу продукции (каждую номенклатуру конечного объекта калькулирования);
- на партию (одного конечного объекта калькулирования);
- на вид номенклатур (несколько номенклатур конечного объекта калькулирования, объединенных по какому либо признаку);
- затраты, относящиеся ко всему предприятию.

Информация о единицах измерения – драйверах затрат бизнес-процессов – должна храниться в регистрах (таблицах) сведений и использоваться по мере формирования себестоимости за отчетный период.

Наиболее эффективный результат применения методологии **ABC**-калькулирования наблюдается в отраслях, где доля косвенных затрат существенна и может быть с достаточной уверенностью определена относительно одного из нескольких видов деятельности (бизнес-процессов), которые входят в конечный объект калькулирования, например, гостиничное дело, обще-

ственное питание, оказание медицинских и санаторно-курортных услуг, грузовые и пассажирские перевозки, строительство, банковские и страховые услуги и т.п.

В этой связи предлагаем рассмотреть порядок калькулирования затрат с применением счета 24 «Бизнес-процессы» на примере гостиницы.

**Пример**

Городская гостиница предлагает гостям проживание в номерах двух категорий: стандартной и повышенной комфортности. В стоимость проживания входит завтрак. Стоимость завтрака не зависит от категории номера.

Номерной фонд, ресторан и другие гостиничные службы, включая администрацию, находятся непосредственно в здании гостиницы.

Для традиционного попроцессного калькулирования выделены: служба гостиничного хозяйства (СГХ), ремонтно-эксплуатационная служба (РЭС) ресторан, прачечная, отдел закупок, склад, отдел продаж, маркетинга и рекламы, отдел приема и размещения гостей, администрация (генеральный директор, секретариат, бухгалтерия, отдел кадров), гостиница.

Для **ABC**-калькулирования выделены основные бизнес-процессы, которые определяют потребительскую ценность гостиничных услуг: услуги гостиничного хозяйства, общественное питание, прием и размещение гостей. Кроме этого, выделены вспомогательные процессы: снабжение, ремонт и эксплуатация, прачечная и химчистка, которые обеспечивают выполнение основных потребительских процессов. Процессы администрирования и продажи, маркетинга и рекламы обособлены как процессы, не создающие ценность для конечного потребителя. Детализация ресурсов и затрат, относящихся к этим ресурсам, определяется организацией самостоятельно, исходя из принципа прямого соотнесения затрат их источникам возникновения.

Конечный объект калькулирования – себестоимость содержания одного номера в сутки по категориям стандарт и повышенной комфортности в отчетном периоде. Площадь стандартных номеров – 300 кв. м, площадь номеров повышенной комфортности – 100 кв. м, общая площадь номерного фонда – 400 кв. м.

Учет затрат за отчетный период представлен в табл. 1.

Таблица 1

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ ЗАТРАТ**

Содержание операции	Бухгалтерские записи при попроцессном калькулировании	Сумма	Бухгалтерские записи при ABC-калькулировании	Сумма
Начислена заработная плата горничных	Дт 20. Затраты – з/п Подразделение – СГХ	180000	Дт 20. Затраты – з/п Подразделение – СГХ Ресурсы – сотрудники СГХ (горничные)	180000
	Кт 70	180000	Кт 70	180000
Переданы чистящие и моющие средства, инструменты труда, униформа	Дт 20. Затраты – материалы Подразделение – СГХ	30000	Дт 20. Затраты – материалы Подразделение – СГХ Ресурсы – сотрудники СГХ	30000
	Кт 10	30000	Кт 10	30000
Начислена заработная плата сотрудников ресторана	Дт 20. Затраты – з/п Подразделение – ресторан	150000	Дт 20. Затраты – з/п Подразделение – ресторан Ресурсы – сотрудники ресторана	150000
	Кт 70	150000	Кт 70	150000

Содержание операции	Бухгалтерские записи при попроцессном калькулировании	Сумма	Бухгалтерские записи при АВС-калькулировании	Сумма
Переданы сырье, инструменты труда, униформа	Дт 20. Затраты – материалы. Подразделение – ресторан	80000	Дт 20. Затраты – материалы. Подразделение – ресторан. Ресурсы – сотрудники ресторана	80000
	Кт 10	80000	Кт 10	80000
Начислена заработная плата сотрудников прачечной и химчистки	Дт 20. Затраты – з/п. Подразделение – прачечная	80000	Дт 20. Затраты – з/п. Подразделение – прачечная. Ресурсы – сотрудники прачечной	80000
	Кт 70	80000	Кт 70	80000
Переданы порошки, чистящие средства, инструменты труда, униформа	Дт 20. Затраты – материалы. Подразделение – прачечная	12000	Дт 20. Затраты – материалы. Подразделение – прачечная. Ресурсы – сотрудники прачечной	12000
	Кт 10	12000	Кт 10	12000
Начислена заработная плата сотрудников отдела приема и размещения гостей	Дт 20. Затраты – з/п. Подразделение – отдел приема и размещения гостей	90000	Дт 20. Затраты – з/п. Подразделение – отдел приема и размещения гостей. Ресурсы – сотрудники отдела приема и размещения гостей	9000
	Кт 70	90000	Кт 70	90000
Начислена заработная плата работников РЭС	Дт 25. Затраты – з/п. Подразделение – РЭС	60000	Дт 25. Затраты – з/п. Подразделение – РЭС. Ресурсы – сотрудники РЭС	60000
	Кт 70	60000	Кт 70	600000
Переданы инструменты труда, запчасти, униформа	Дт 25. Затраты – материалы. Подразделение – РЭС	10000	Дт 25. Затраты – материалы. Подразделение – РЭС. Ресурсы – сотрудники РЭС	10000
	Кт 10	10000	Кт 10	10000
Начислена амортизация оборудования гостиничного хозяйства, в т.ч. мебель	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – СГХ	25000	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – СГХ. Ресурсы – оборуд. гостиничного хоз-ва	25000
	Кт 02	25000	Кт 02	25000
Начислена амортизация ресторанного оборудования	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – ресторан	15000	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – ресторан. Ресурсы – оборудование ресторана	15000
	Кт 02	15000	Кт 02	15000
Начислена амортизация оборудования прачечной и химчистки	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – прачечная	10000	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – прачечная. Ресурсы – оборудование прачечной	10000
	Кт 02	10000	Кт 02	10000
Начислена амортизация здания гостиницы	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – гостиница	28000	Дт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – гостиница. Ресурсы – здание гостиницы	28000
	Кт 02	28000	Кт 02	28000
Начислены коммунальные платежи на основании приборов учета	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – СГХ	50000	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – СГХ. Ресурсы – оборудование СГХ	50000
	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – ресторан	20000	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – ресторан. Ресурсы – оборудование ресторана	20000
	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – прачечная	15000	Дт 25. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – прачечная. Ресурсы – оборудование прачечной	15000
	Дт 26. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – администрация	5000	Дт 26. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – администрация. Ресурсы – обор. и сот-ки адм-ии	5000
	Кт 60	90000	Кт 60	90000

Содержание операции	Бухгалтерские записи при попроцессном калькулировании	Сумма	Бухгалтерские записи при АВС-калькулировании	Сумма
Начислена заработная плата работников отдела закупок	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдел закупок	60000	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдел закупок. Ресурсы – сотрудники отдела закупок	60000
	Кт 70	60000	Кт 70	60000
Начислена заработная плата кладовщика	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – склад	20000	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – склад. Ресурсы – сотрудник склада	20000
	Кт 70	20000	Кт 70	20000
Начислена заработная плата сотрудников отдела продаж, маркетинга и рекламы	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдела продаж, маркетинга и рекламы	80000	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдела продаж, маркетинга и рекламы. Ресурсы – сотрудники отдела продаж маркетинга и рекламы	80000
	Кт 70	80000	Кт 70	80000
Начислено за размещение рекламы	Дт 26. Затраты – реклама. Подразделение – отдела продаж, маркетинга и рекламы	60000	Дт 26. Затраты – реклама. Подразделение – отдела продаж маркетинга и рекламы. Ресурсы – сотрудники отдела продаж, маркетинга и рекламы	60000
	Кт 60	60000		60000
Начислена заработная плата сотрудников администрации (генеральный директор, секретариат, бухгалтерия, отдел кадров)	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрация	260000	Дт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрация. Ресурсы – сотрудники администрации	260000
	Кт 70	260000	Кт 70	260000

Таблица 2

**ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА МЕТОДОМ ПОПРОЦЕССНОЙ КАЛЬКУЛЯЦИИ**

Содержание операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Списана амортизация оборудования СГХ	Дт 20. Затраты – ОПР (общепроизводственные) амортизация. Подразделение – СГХ	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – СГХ	25000
Списана амортизация ресторана	Дт 20. Затраты – ОПР амортизация. Подразделение – ресторан	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – ресторан	15000
Списана амортизация прачечной и химчистки	Дт 20. Затраты – ОПР амортизация. Подразделение – прачечная	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – прачечная	10000
Списана амортизация здания гостиницы	Дт 20. Затраты – ОПР амортизация. Подразделение – гостиница	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – гостиница	28000
Списаны коммунальные платежи на СГХ	Дт 20. Затраты – ОПР коммунальные платежи. Подразделение – СГХ	Кт 25. Затраты- коммунальные платежи. Подразделение – СГХ	50000
Списаны коммунальные платежи на ресторан	Дт 20. Затраты – ОПР коммунальные платежи. Подразделение – ресторан	Кт 25. Затраты – коммунальные платежи. Подразделение – ресторан	20000
Списаны коммунальные платежи на прачечную	Дт 20. Затраты – ОПР коммунальные платежи. Подразделение – прачечная	Кт 25. Затраты – коммунальные платежи. Подразделение – прачечная	15000
Списана заработная плата сотрудников РЭС	Дт 20. Затраты – ОПР з/п. Подразделение – РЭС	Кт 25. Затраты – з/п. Подразделение – РЭС	60000
Списана стоимость материалов, переданных в РЭС	Дт 20. Затраты – ОПР материалы. Подразделение – РЭС	Кт 25. Затраты – материалы. Подразделение – РЭС	10000
Списана себестоимость стандартных номеров	Дт 90. Субсчет – Себестоимость. Номенклатура – Стандартные номера	Кт 20. Затраты – со всех статей затрат. Подразделение – со всех подразделений. 180000+30000+150000+80000+80000+12000+ +90000+60000+10000+25000+15000+10000+ +28000+50000+20000+15000 = 855000; 855000 / 400 * 300 = 641250	641250

Содержание операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Списана себестоимость номеров повышенной комфортности	Дт 90. Субсчет – Себестоимость Номенклатура – Номера повышенной комфортности	Кт 20. Затраты – со всех статей затрат. Подразделение – со всех подразделений. $855,000 / 400 * 100 = 213,750$	213750
Списаны общехозяйственные затраты	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – коммунальные платежи. Подразделения – Администрация	5000
	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделения – отдел закупок	60.000
	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – з/п Подразделение – склад	20000
	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – з/п Подразделение – служба продажи, маркетинга и рекламы	80000
	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – реклама. Подразделение – службы маркетинга и рекламы	60000
	Дт 90. Субсчет – Общехозяйственные расходы	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрация	260000
Начислен доход за отчетный период по номерам стандарт	Дт 90. Субсчет – Доходы. Номенклатура – Номера стандарт	Кт 62. $252 \text{ гостя} * 6000 \text{ руб./сутки} = 1\,512,000$	1 512000
Начислен доход за отчетный период по номерам повышенной комфортности	Дт 90. Субсчет – Доходы. Номенклатура – Номера повышенной комфортности	Кт 62. $45 \text{ гостей} * 8000 \text{ руб./сутки} = 360\,000$	360000

По окончании отчетного месяца производится списание всех произведенных затрат. Для упрощения примера будем считать, что доходы начисляются ежесуточно, поэтому незавершенное производство отсутствует.

При процессном калькулировании общепроизводственные затраты списываются на счет 20; производственные расходы распределяется между двумя номенклатурами пропорционально площади номерного фонда; общехозяйственные затраты списываются непосредственно на финансовый результат отчетного периода (табл. 1).

Поясним расчет некоторых данных, приведенных в табл. 1.

Общая сумма признанных в отчетном периоде общехозяйственных затрат составила 485000 ( $485000 = 5000 + 60000 + 20000 + 80000 + 60000 + 260000$ ).

12 номеров категории стандарт площадью 25 кв. м составляют общую площадь 300 кв. м ( $12 * 25$ ). Три номера категории повышенной комфортности площадью 33,33 кв.м. составляют общую площадь 100 кв. м ( $3 * 33,33$ ). Площадь номерного фонда составляет 400 кв. м ( $300 + 100$ ).

Количество гостей рассчитывается с учетом средней загруженности гостиниц по Москве по данным сайта «В Москве» (подробнее см. <http://www.newsmsk.com/article/23Sep2010/hostel.html>).

Для категории стандарт:

$$12 \text{ номеров} * 30 \text{ дней} * 70\% \text{ загруженности} = 252 \text{ гостя в месяц.}$$

Для категории повышенной комфортности:

$$3 \text{ номера} * 30 \text{ дней} * 50\% \text{ загруженности} = 45 \text{ гостей в месяц.}$$

Общее количество гостей 297 ( $252 + 45$ ).

Коэффициент расселения (по одному или более человек в номере) для упрощения примера в расчет не берется.

При попроцессном калькулировании отчет о прибылях и убытках за отчетный период имеет следующий вид (табл. 4).

При АВС-калькулировании первоначально формируется себестоимость вспомогательных, а затем основных бизнес-процессов. Драйверы распределения бизнес-процессов и операции бизнес-процессов указаны непосредственно в табл. 5 и 6.

Операции по формированию себестоимости при использовании АВС-калькулирования отражаются следующим образом (табл. 6). Отчет о финансовом результате отчетного периода представлен в табл. 7.

Таблица 4

#### ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО НОМЕНКЛАТУРАМ

Показатель	Номера стандарт (12 номеров)	Номера повышенной комфортности (3 номера)
Доход	1512000	360000
Производственные и общепроизводственные расходы	641250	213750
Валовая прибыль	870750	123390
Общехозяйственные затраты	485000	
Прибыль до налогообложения	532000	
Справочно: производственная (сокращенная) себестоимость одного номера в сутки	$1781 = 641250 / 12 / 30$	$2375 = 213750 / 3 / 30$
Справочно: средняя полная себестоимость одного номера в сутки	$2978 = (641250 + 213750 + 485000) / 15 / 30$	

Таблица 5

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса снабжение: списана заработная плата кладовщика, заработная бухгалтера по расчетам с поставщиками	Дт 24. Бизнес-процесс – снабжение (операция – закупка). Владелец процесса – начальник отдела закупок	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдел закупок. Ресурсы – сотрудники отдела закупок	60000
	Дт 24. Бизнес-процесс – снабжение (операция-хранение). Владелец процесса – начальник отдела закупок	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – склад. Ресурсы – сотрудник склада	20000
	Дт 24. Бизнес-процесс – снабжение (операция – расчеты). Владелец процесса – начальник отдела закупок	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрация. Ресурсы – сотрудники бухгалтерии по расчетам с поставщиками	20000
	Итого себестоимость бизнес-процесса снабжение		100000
Распределена стоимость бизнес-процесса снабжения: драйвер затрат – количество затраченного времени на закупки. Всего 160 ч., в т.ч.: • 90 ч. ресторан; • 40 ч. услуги гостиничного хозяйства; • 20 ч. прачечная и химчистка; • 10 ч. ремонт и эксплуатация	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция снабжение). Владелец процесса – директор ресторана. $100.000/160*90=56.250$	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	56250
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – снабжение). Владелец бизнес процесса – директор СГХ. $100.000/160*40=25.000$	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	25000
	Дт 24. Бизнес- процесс – прачечная и химчистка (операция – снабжение). Владелец бизнес-процесса – начальник прачечной. $100.000/160*20=12.500$	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	12500
	Дт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация и ремонт (операция – снабжение). Владелец процесса – начальник РЭС. $100.000/160*10=6.250$	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	6250
Скалькулирована себестоимость процесса ремонта и эксплуатации: списана заработная плата, израсходованные материалы, затраты процесса снабжения	Дт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация (операция – ремонт). Владелец процесса – начальник РЭС	Кт 25. Затраты – з/п. Подразделение – РЭС. Ресурсы – сотрудники отдела РЭС	60000
	Дт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация (операция – ремонт). Владелец процесса – начальник РЭС	Кт 25 – материалы. Подразделение – РЭС. Ресурсы – сотрудники отдела РЭС	10000
	Дт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация (операция –снабжение). Владелец процесса – начальник РЭС	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец бизнес-процесса – начальник отдела закупок	6250
	Итого себестоимость бизнес-процесса ремонта и эксплуатации		76250
Распределена себестоимость процесса ремонта и эксплуатации: драйвер затрат – количество затраченного времени. Всего 160, в т.ч.: • услуги гостиничного хозяйства – 50 ч.; • ресторан – 40 ч.; • прачечная 70 ч.;	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция –ремонт и эксплуатация). Владелец бизнес процесса – начальник СГХ. $76250/160*50=23827$	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец процесса – начальник РЭС	23827
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец бизнес процесса – директор ресторана. $76250/160*40=19063$	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец процесса – начальник РЭС	19063
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец бизнес процесса – начальник прачечной. $76250/160*70=33360$	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец процесса – начальник РЭС	33360

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса прачечной и химчистки: списана заработная плата, материалы, амортизация, коммунальные платежи, затраты на процессы снабжения, ремонт и эксплуатация	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – стрика и химчистка). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 20. Затраты – з/п. Подразделение – прачечная. Ресурсы – сотрудники прачечной	80000
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – стирка и химчистка). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 20. Затраты – материалы. Подразделение – прачечная. Ресурсы – сотрудники прачечной	12000
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – прачечная. Ресурсы – оборудование прачечной	10000
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 25. Затраты – коммунальные платежи. Подразделение – прачечная. Ресурсы – оборудование прачечной	15000
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец бизнес-процесса – начальник РЭС	33360
	Дт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка (операция – снабжение). Владелец процесса – начальник отдела прачечной и химчистки	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	12500
	Итого себестоимость бизнес-процесса прачечная и химчистка		
Распределена стоимость бизнес-процесса прачечной и химчистки: драйвер затрат – общее количество постиранного белья, включая униформу. Всего 500 кг, в т.ч. : • ресторан 100 кг; • услуги гостиничного хозяйства 390 кг; • служба приема и размещения 10 кг	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – прачечная и химчистка). Владелец процесса – директор ресторана. $162860/500*100=32.572$	Кт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка. Владелец процесса – начальник прачечной	32572
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – прачечная и химчистка). Владелец бизнес процесса – начальник СГХ. $162.860/500*390=127.030$	Кт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка. Владелец процесса – начальник прачечной	127030
	Дт 24. Бизнес-процесс – служба приема и размещения (операция – прачечная и химчистка). Владелец бизнес процесса – начальник службы приема и размещения. $162860/500*10=3.258$	Кт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка. Владелец процесса – начальник прачечной	3258
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса приема и размещения гостей: списана заработная плата, заработная плата бухгалтера по расчетам с гостями, затраты процесса прачечной и химчистки	Дт 24. Бизнес-процесс – приема и размещение гостей (операция – прием и размещение). Владелец процесса – начальник отдела приема и размещения	Кт 20. Затраты – з/п. Подразделение – отдел приема и размещения гостей. Ресурсы – сотрудники отдела приема и размещения гостей	90000
	Дт 24. Бизнес-процесс – приема и размещение гостей (операция – расчеты). Владелец процесса – начальник отдела приема и размещения	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрирование. Ресурсы – сотрудник бухгалтерии по расчетам с гостями и турагентствами	20000
	Дт 24. Бизнес-процесс – приема и размещение гостей (операция – прачечная и химчистка). Владелец процесса – начальник отдела приема и размещения	Кт 24. Бизнес- процесс – прачечная и химчистка. Владелец процесса – начальник прачечной	3258
	Итого себестоимость бизнес-процесса приема и размещения гостей		



Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса общественное питание: списана заработная плата, сырье и материалы, амортизация, коммунальные платежи, затраты процессов снабжение, прачечная и химчистка, заработная плата бухгалтера-калькулятора	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – приготовление). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 20. Затраты – з/п. Подразделение – ресторан. Ресурсы – сотрудники ресторана	150000
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – приготовления). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 20. Затраты – материалы. Подразделение – ресторан. Ресурсы – сотрудники ресторана	80000
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – ресторан. Ресурсы – оборудование ресторана	15000
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 25. Затраты – коммунальные платежи. Подразделение – ресторан. Ресурсы – сотрудники и оборудование ресторана	20000
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец процесса – начальник РЭС	19063
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – расчеты). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – бухгалтерия. Ресурсы – сотрудник бухгалтерии по ресторану	20000
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция – снабжение). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 24. Бизнес-процесс – снабжение. Владелец процесса – начальник отдела закупок	56250
	Дт 24. Бизнес-процесс – общественное питание (операция прачечная и химчистка). Владелец процесса – директор ресторана	Кт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка. Владелец процесса – начальник прачечной	32572
	Итого себестоимость бизнес-процесса общественное питание		392885
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса услуги гостиничного хозяйства: списана заработная плата, материалы, амортизация, коммунальные платежи, снабжение, услуги ремонта, прачечной	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – уборка). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 20. Затраты – з/п. Подразделение – СГХ. Ресурсы – сотрудники СГХ	180000
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция уборка). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 20. Затраты – материалы. Подразделение – СГХ. Ресурсы – сотрудники СГХ	30000
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – СГХ. Ресурсы – оборудование СГХ	25000
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 25. Затраты – коммунальные платежи. Подразделение – СГХ. Ресурсы – оборудование и сотрудники СГХ	50000
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 24. Бизнес-процесс – ремонт и эксплуатация. Владелец бизнес-процесса – начальник РЭС	23827
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – снабжение). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 24. Бизнес-процесс снабжения. Владелец процесса – начальник отдела закупок	25000
	Дт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства (операция – прачечная и химчистка). Владелец процесса – начальник отдела СГХ	Кт 24. Бизнес-процесс – прачечная и химчистка. Владелец бизнес-процесса – начальник прачечной	127030
		Итого себестоимость бизнес-процесса услуги гостиничного хозяйства	

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Скалькулирована себестоимость процесса продажи, рекламы и маркетинга: списана заработная плата и затраты на рекламу	Дт 24. Бизнес-процесс – продажи, рекламы и маркетинга (операция – продвижение продаж). Владелец бизнес-процесса – начальник отдела продаж	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – отдел продаж, маркетинга и рекламы. Ресурсы – сотрудники отдела продаж, маркетинга и рекламы	80000
	Дт 24. Бизнес-процесс – продажи, рекламы и маркетинга (операция – продвижение продаж). Владелец бизнес-процесса – начальник отдела продаж	Кт 26. Затраты – реклама. Подразделение – отдел продаж, маркетинга и рекламы. Ресурсы – сотрудники отдела продаж, маркетинга и рекламы	60000
	Итого себестоимость бизнес-процесса продажи, реклама и маркетинг		140000
Скалькулирована себестоимость бизнес-процесса администрирования: списана заработная плата администрации, коммунальные платежи на содержание администрации, амортизация здания	Дт 24. Бизнес-процесс – администрирование (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – генеральный директор	Кт 26. Затраты – коммунальные затраты. Подразделение – администрация. Ресурсы – оборудование и сотрудники администрации	5000
	Дт 24. Бизнес-процесс – администрирование (операция – ремонт и эксплуатация). Владелец процесса – генеральный директор	Кт 25. Затраты – амортизация. Подразделение – гостиница. Ресурсы – здание гостиницы	28000
	Дт 24. Бизнес-процесс – администрирование (операция – общее руководство). Владелец процесса – генеральный директор	Кт 26. Затраты – з/п. Подразделение – администрация. Ресурсы – сотрудники администрации. 260000 – 20000 (з/п бухгалтера по закупкам) – 20000 (з/п бухгалтера по продажам) – 20000 (з/п бухгалтера по ресторану)	200000
	Итого себестоимость бизнес-процесса администрирование		233.000

Таблица 6

## ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ АВС-КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Содержание операции	Бухгалтерские записи по дебету	Бухгалтерские записи по кредиту	Сумма
Распределен бизнес-процесс услуг гостиничного хозяйства: драйвер затрат – количество гостей на каждую номенклатуру (252 – номера стандарт; 45-номера повышенной комфортности)	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера стандарт. $460857 / 297 * 252 = 391030$	Кт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства. Владелец бизнес-процесса – начальник СГХ	391030
	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера повышенной комфортности. $460857 / 297 * 45 = 69827$	Кт 24. Бизнес-процесс – услуги гостиничного хозяйства. Владелец бизнес-процесса – начальник СГХ	69827
Распределен бизнес-процесс общественного питания: драйвер затрат – количество гостей на каждую номенклатуру (252 – номера стандарт; 45-номера повышенной комфортности)	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера стандарт. $392885 / 297 * 252 = 333356$	Кт 24. Бизнес-процесс- общественное питание. Владелец бизнес-процесса – директор ресторана	333356
	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера повышенной комфортности. $392885 / 297 * 45 = 59529$	Кт 24. Бизнес-процесс – общественное питание. Владелец бизнес-процесса – директор ресторана	59529
Распределен бизнес-процесс приема и размещения гостей: драйвер затрат – количество гостей на каждую номенклатуру (252 – номера стандарт; 45-номера повышенной комфортности)	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера стандарт. $113258 / 297 * 252 = 96098$	Кт 24. Бизнес-процесс – приема и размещения гостей. Владелец бизнес-процесса – начальник отдела приема и размещения гостей	96098
	Дт 90. Субсчет Себестоимость. Номенклатура – Номера повышенной комфортности. $113258 / 297 * 45 = 17160$	Кт 24. Бизнес-процесс – приема и размещения гостей. Владелец бизнес-процесса – начальник отдела приема и размещения гостей	17160
Списан бизнес-процесс продаж, маркетинга и рекламы	Дт 90. Субсчет Общехозяйственные расходы	Кт 24. Бизнес-процесс – продажи, рекламы и маркетинга. Владелец бизнес-процесса – начальник отдела продаж	140000
Списан бизнес-процесс администрирование	Дт 90. Субсчет Общехозяйственные расходы	Кт 24. Бизнес-процесс – администрирование. Владелец процесса – генеральный директор	233000

Таблица 7

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО НОМЕНКЛАТУРАМ

Показатель	Номера стандарт	Номера повышенной комфортности
Доход	1512000	360000
Услуги гостиничного хозяйства	391030	69827
Общественное питание	333356	59529
Прием и размещение гостей	96098	17160
Валовая прибыль	691516	213484
Администрирование	233000	
Продажи	140000	
Прибыль до налогообложения	532000	
Справочно: себестоимость по основным и вспомогательным процессам одного номера в сутки	$2279 = (391030 + 333356 + 96098) / 12 / 30$	$1632 = (69827 + 59529 + 17610) / 3 / 30$
Справочно: средняя себестоимость одного номера в сутки	$2978 = (391030 + 333356 + 96098 + 69827 + 59529 + 17160 + 140000 + 233000) / 15 / 30$	

В данном примере прибыль до налогообложения и средняя себестоимость одного номера в сутки в обоих случаях одинакова, поскольку все затраты списываются, незавершенное производство не учитывается.

В табл. 8-10 представлены результаты сравнения применения различных методов калькулирования.

Таблица 8

СРАВНЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОПРОЦЕССНОГО И АВС-КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Номенклатура	Себестоимость при использовании попроцессного метода калькулирования	Себестоимость при использовании метода АВС-калькулирования
Номера стандарт	1781	2279
Номера повышенной комфортности	2375	1632

Результаты сравнения показали, что при методе АВС-калькулирования себестоимость проживания в номерах повышенной комфортности значительно ниже, чем при традиционном калькулировании. Снижение себестоимости в основном обусловлено выбором базы распределения:

- при АВС-калькулировании распределение стоимости бизнес-процессов, осуществляется пропорционально количеству заселенных номеров той или иной категории;
- при попроцессном калькулировании затраты распределяются пропорционально площади номерного фонда.

Хотя площадь номера на практике влияет только на временные затраты по его уборке, и не отражается на затратах по представлению завтраков, приему и размещению гостей, стирке, ремонту и эксплуатации. Проведенный анализ представляет менеджерам интересную информацию для обследования параметров цена-качество для номеров разных категорий.

Сравнение информативности табл. 9 и 10 указывает, что метод АВС-калькулирования предлагает полезную и уместную информацию для реинжиниринга процессов, направлений сокращения затрат и, вероятно, но-

вых методах распределения или калькулирования затрат. Например, затраты на продажу, маркетинг и рекламу, несмотря на свой постоянный рост, обычно списываются одновременно на финансовые результаты. Очевидно, что именно эти затраты имеют прямой характер по отношению к продажам и, следовательно, к себестоимости.

Таблица 9

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПОПРОЦЕССНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Подразделение / характер затрат	Стоимость в денежной оценке
Служба гостиничного хозяйства	285000
Ресторан	265000
Прачечная	117000
Служба приема и размещения гостей	90000
Ремонтно-эксплуатационная служба	70000
Отдел закупок	60000
Склад	20000
Отдел продаж, приема и размещения гостей	140000
Администрация	265000
Гостиница	28000
Итого	1340000

Таблица 10

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ АВС-КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Бизнес процессы / операции	Стоимость в денежной оценке
Служба гостиничного хозяйства:	460857
Уборка	210000
Ремонт и эксплуатация	98827
Снабжение	25000
Прачечная и химчистка	127030
Общественное питание:	392885
Приготовление	230000
Ремонт и эксплуатация	54063
Расчеты	20000
Снабжение	56250
Прачечная и химчистка	32572
Прием и размещение гостей:	113258
Прием и размещение	90000
Расчеты	20000
Прачечная и химчистка	3258
Бизнес-процессы, не создающие потребительскую стоимость и списываемые одновременно на финансовый результат:	373000
Продажи, маркетинг, и реклама	140000
Администрирование	233000
Итого	1340000

На первый взгляд, указанные затраты не создают потребительской ценности для покупателя, вместе с тем, вероятно, они все-таки имеют опосредованное отношение к этой стоимости, так как без этих затрат не было бы ни продаж ни себестоимости. При этом важно, что эти затраты имеют отдаленный эффект, т.е. они не могут быть учтены в себестоимости одного отчетного периода, так как эффективность от мероприятий по продвижению продукта может наступить позднее и длиться дольше одного периода. Эти особенности затрат на продажи могут быть учтены менеджерами при разработках новых методов калькулирования.

## Применение АВС-калькулирования при составлении финансовой отчетности по РСБУ и МСФО

Основные требования к формированию расходов, признаваемых в бухгалтерском (финансовом) учете изложены в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н [3].

В соответствии с ПБУ 10/99, расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов).

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Порядок калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг определяется организацией самостоятельно в соответствии с нормативными Методическими указаниями и правилами, установленными учетной политикой организации.

Следует заметить, что методология АВС-калькулирования в целом не нарушает принципов признания расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленных законодательством. Особенно это касается таких видов деятельности, в которых отсутствует незавершенное производство.

Нововведением АВС-калькулирования фактически является только то, что не все управленческие и коммерческие затраты включаются в расходы отчетного периода. Некоторые из них могут входить в стоимость бизнес-процессов и учитываться в составе незавершенного производства.

Однако, по нашему мнению, ПБУ 10/99 не содержит указаний относительно либо полного признания суммы управленческих и коммерческих расходов на счете финансовых результатов, либо их полного распределения при формировании себестоимости продукции, работ, услуг.

Поэтому в учетной политике организация может указать перечень статей коммерческих и управленческих затрат, которые будут уменьшать финансовый результат отчетного периода, а также перечень статей, которые будут участвовать в калькулировании бизнес-процессов.

Что касается применения предложенного нами счета 24 «Бизнес-процессы», то он может быть заменен на субсчет к счету 23 «Вспомогательные производства», поскольку большинство бизнес-процессов, как правило, формируются за счет затрат вспомогательных производств.

Рассмотрим возможность применения методологии АВС-калькулирования при составлении отчетности по МСФО.

Порядок калькулирования себестоимости установлен Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) 2 «Запасы» [4]. Следует сразу отметить, что МСФО 2 имеет гораздо более жесткую регламентацию, по сравнению с ПБУ 10/99.

МСФО 2 предусматривает полное распределение производственных затрат. При распределении выделяется три группы затрат, для каждой из которых установлен свой порядок распределения (п. 10,11 МСФО 2):

- прямые переменные затраты (затраты, которые находятся в прямой зависимости от объема производства). Аналогом этих затрат в отечественном учете являются затраты, учитываемые на счете 20. Указанные затраты включаются в себестоимость объектов калькулирования на основании первичной учетной документации;
- переменные косвенные затраты (затраты, для которых может быть установлена прямая зависимость от объема производства, но которые в силу технологических особенностей не могут быть отнесены на конечный объект калькулирования). Аналогом этих затрат в российском учете являются затраты счета 23. Эти затраты распределяются между конечными объектами калькулирования пропорционально фактически произведенному объему конечных объектов калькулирования;
- постоянные косвенные затраты (для которых связь между затратами и объемом производства не может быть установлена). В российском учете это затраты счета 25. Они подлежат распределению пропорционально нормальной мощности – ожидаемого объема производства, рассчитанного на основе предыдущих отчетных периодов с учетом в связи с плановым обслуживанием и ремонтом. При этом если нормативная мощность оказалась меньше фактической, то нераспределенные затраты списываются на финансовые результаты. В обратном случае, во избежание завышения себестоимости, указанные расходы списываются на каждый объект калькулирования.

Что касается расходов на сбыт и общих административных расходов, то они признаются в отчетном периоде их возникновения (п. 14 МСФО 2). Это означает, что затраты счета 26 и 44 всегда списываются на уменьшение результата от продаж и не включаются в оценку запасов.

Из приведенных положений следует, что методология АВС-калькулирования неприменима к финансовому учету по правилам МСФО, так как при внедрении этой методологии нарушается порядок распределения отдельных затрат. Поэтому АВС-калькулирование может применяться только как дополнительный метод калькулирования. Если ставится задача организации бизнес-ориентированного управления, то фактически это означает постоянное ведение параллельного управленческого учета.

Таким образом, следует признать, что российский План счетов и Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) имеют достаточные инструменты, чтобы использовать механизм АВС-калькулирования как в управленческом, так и финансовом учете. Это значительно приближает отечественный учет к идее гармонизации учетной системы и интеграции различных видов учета с целью планомерного развития бизнес-модели компании и экономической устойчивости бизнеса в целом.

Остановившись на проблемах себестоимости, мы можем констатировать, что внедрение АВС-калькулирования обеспечивает постоянное и пристальное изучение формирования себестоимости по бизнес-процессам. Это открывает перед отечественными практиками новые перспективы для анализа принципов выделения бизнес-процессов и операций, способов их измерения, изучения ресурсов и поведения затрат, обусловленных этими ресурсами, и развития новых методов классификации и калькулирования затрат.

## Литература

1. Об утверждении методики планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] : утв. постановлением Государственного Комитета РФ по строительной, архитектурной и жилищной политике от 23 февр. 1999 г. №9 (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
4. Запасы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 2 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Гаррисон Р. и др. Управленческий учет [Текст] / Гаррисон Р., Норин Э., Брюер П. ; пер. с англ. под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб. : Питер, 2012. – 592 с.
6. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. – 2-е изд. – М. : Изд-во ЛКИ, 2008. – 304 с.
7. Ульянова Н.В. Тенденции развития методологии калькулирования себестоимости [Текст] / Н.В. Ульянова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №5.
8. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. Я.В. Соколова – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
9. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1007 с.

## Ключевые слова

ABC-калькулирование; себестоимость продукции; работ; услуг; подразделения; статьи затрат; бизнес-процессы; владельцы бизнес-процессов; операции; драйверы затрат; синтетические счета; аналитические счета.

*Ульянова Наталья Васильевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Практика внедрения **ERP**-систем, основанная на процессном подходе, давно требует фундаментальной информационной базы, разработки практических инструментов, позволяющих использовать **ABC**-калькулирование в повседневном оперативном учете и анализе. В этой связи предложенная публикация бесспорно актуальна и своевременна.

В статье исследуются основные элементы, составляющие систему **ABC**-калькулирования, и предлагается введение новых синтетических и аналитических счетов в отечественный План счетов, рассматривается структура и взаимосвязь справочной информации. На практическом примере автор подробно иллюстрирует применение **ABC**-калькулирования и демонстрирует информативность этого метода по сравнению с традиционными методами калькулирования. Предложения автора и приведенный пример в значительной степени повышает практическую значимость публикации.

Научная новизна работы состоит в том, что **ABC**-калькулирование рассматривается как один из многих инструментов в составе единой учетной системы, которая призвана обеспечить экономическую стабильность субъекта, гармонизировать стратегию и отчетную информацию, сделать отчетность доступной, полезной и понятной для внутренних и внешних пользователей. Автор рассматривает систему бухгалтерского учета как инструмент управления и прогнозирования будущей деятельности субъекта. В целом предложенная статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам, и может быть опубликована в научном журнале.

*Хорин А.Н., д.э.н., проф., зав. кафедрой «Финансы и кредит» Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*