

## 4.5. ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПОВ АВС-АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ УЧЕТА И КАЛЬКУЛЯЦИИ ЗАТРАТ

Шеремет А.Д., д.э.н., заслуженный профессор,  
научный руководитель, кафедра учета, анализа  
и аудита, Московский государственный университет  
им. М.В. Ломоносова, г. Москва;  
Керимов В.Э., д.э.н., профессор,  
кафедра бухгалтерского учета, Российский  
государственный аграрный университет –  
МСХА им. К.А. Тимирязева, г. Москва

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В современной глобальной, конкурентной и кризисной экономике выживают те организации, которые постоянно ведут поиск и внедрение инновационных методов развития, среди которых наибольшую популярность в последние времена приобрел АВС-анализ. В предыдущем номере журнала нами подробно были раскрыты история развития, сущность, роль, значение и предпосылки применения АВС-анализа в системе управленческого учета. В настоящей статье сделана попытка раскрыть возможности применения принципов АВС-анализа в учете и калькуляции затрат в коммерческих организациях.

Успех деятельности любой коммерческой организации в основном зависит от ее стратегической направленности, финансовой устойчивости, мобильности, маневренности, и адаптации к быстро изменяющимся экономическим и политическим реалиям. Основным финансовым источником устойчивого развития деятельности коммерческой организации, как правило, является прибыль и ее рост. Максимизировать прибыль можно за счет опережающего роста цен на свою продукцию по сравнению с затратами на ее изготовление. Однако в рыночной экономике, где имеется реальная конкуренция, максимизировать свою прибыль путем невозможно, поскольку законы спроса и предложения этого не позволяют. Остается другой путь – максимальное устранение непроизводительных расходов и потерь и снижение себестоимости продукции, что полностью находится во власти самой коммерческой организации, ее менеджмента.

В экономически развитых странах разработаны и успешно применяются различные модели и методы управления, учета, анализа и контроля затрат, среди которых особое место принадлежит АВС-анализу (в дальнейшем применительно к учету и калькуляции затрат вместо термина «АВС-анализ», мы будем употреблять термин АВС-метод). Первооткрывателями данного метода правомерно считают В. Парето, Дж. М. Джурана (И. Юран), Дж. К. Ципфа, Л.Д. Майлса и Д.Д. Эйзенхауэра.

«АВС-метод является одним из самых распространенных и универсальных методов. Его можно применять во всех сферах человеческой жизнедеятельности. Он основан на почти универсальном принципе Парето, и при умелом использовании практически лишен недостатков. Глубинное понимание природы АВС-метода является обязательным навыком для любого бухгалтера, аналитика и

контролера» [1, с. 320]. Отметим, что АВС-метод с момента своего появления активно используется в менеджменте для анализа и контроля финансово-хозяйственной хозяйственной деятельности. АВС-методом можно назвать процесс классифицирования и определения управленческих задач, ключевых моментов и приоритетов в деятельности организации в разрезе групп по уровню их значимости.

Концепцию АВС-метода в сфере учета впервые изложили в 1988 г. в цикле своих статей профессора Гарвардского университета Р. Купер и Р. Каплан [6, 7, 8] как activity based costing. Отметим, что Р. Каплан в дальнейшем стал одним из создателей системы сбалансированных показателей (balanced scorecard). АВС-метод также способствовал возникновению и распространению концепций АВМ и АВВ-методов.

**АВМ, АВВ и АВС** – это английские аббревиатуры, которые расшифровываются как activity based management, activity based budgeting и activity based costing. Слово activity на русском языке означает действие, деятельность, активность, работу, мероприятие, занятие, энергию, операцию, слово based – основывающийся, основанный, базирующийся, построенный, опирающийся, слово management – управление, менеджмент, руководство, администрация, дирекцию, администрирование, слово budgeting – составление бюджета, бюджетирование, бюджетное планирование, формирование бюджета, и слово costing – стоимость, расчет затрат, калькуляцию. Российскими исследователями приведенные названия переводятся по-разному:

- activity based management – деятельность или операция, основанная на управлении;
- activity based budgeting – деятельность или операция, основанная на бюджетировании;
- activity based costing – деятельность или операция, основанная на стоимости (расчета затрат, калькуляции).

В отечественной литературе под АВС-методом часто встречаются такие названия как «метод учета затрат по видам деятельности» [2, с. 297], «метод учета затрат по функциям деятельности» [3, с. 295], «пооперационный (попроцессный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости» [4, с. 75], «пооперационное калькулирование» [5, с. 232] и др.

АВС-метод предусматривает процесс расчленения, детализации и ранжирования исследуемых объектов на составные части исходя из решаемых задач. При АВС-методе объектами учета затрат и калькуляции выступают продукты, работы, услуги, а также бизнес-операции, функции и виды деятельности организации, и ее структурных подразделений, ценовая и ассортиментная политика и т.д. Данный метод позволяет получать информацию об исследуемых объектах в любом аналитическом разрезе и интервале времени. Поэтому коммерческие организации сами, вправе решать – по какому направлению организовать АВС-метод, главное, чтобы от этого была польза. При этом отметим, что советская учетная школа под АВС-методом в учете преимущественно понимала и применяла именно метод пооперационного (попроцессного) учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), как наиболее сложную, трудоемкую, и в то же время самую аналитическую, достоверную и

точную учетную технологию. Появление **ABC**-метода в сфере учета связывают со следующими факторами:

- во многих организациях и предприятиях произошли изменения в их географическом и региональном размещении, масштабах, размерах, ассортиментах и объемах выпускаемых изделий;
- появились гибкие производственные, автоматизированные и роботизированные системы;
- произошел рост доли косвенных расходов в себестоимости продукции;
- возникла необходимость в разработке и использовании новых методов и баз распределения косвенных расходов.

Таким образом, **ABC**-метод в учете стали применять в виде более совершенного метода по распределению косвенных затрат.

Отметим, что традиционно применяемые методы учета и калькуляции затрат были разработаны в далеком прошлом и ориентированы на небольшие компании с ограниченным ассортиментом продукции. В тот период в составе производственных затрат наибольший удельный вес занимали прямые материальные и трудовые затраты. На расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, соответственно приходилась меньшая доля затрат в составе себестоимости продукции. Такие расходы считались косвенными и в конце периода распределялись между видами выпускаемых изделий пропорционально определенной базе, преимущественно пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих, в силу своей популярности и простоты расчетов. В результате происходило искажение производственной себестоимости выпускаемых изделий. В те времена затраты, связанные с автоматизированной обработкой информации, напротив, требовали значительных финансовых ресурсов и времени. В результате организации и предприятия не были заинтересованы в применении более сложных и совершенных баз распределения косвенных расходов.

Как известно, традиционные методы учета и калькуляции затрат берут свое начало с 1870-1920 гг. Однако начиная с 1960-х гг. стали происходить бурные изменения в формах ведения бизнеса и организации производства, что послужило причиной недоверия и сомнений в полезности традиционно применяемых методов учета затрат. Бизнесмены и менеджеры в них стали видеть основного врага, тормозящего эффективное ведение бизнеса. По их мнению, при традиционных методах учета затрат невозможно:

- точно рассчитать себестоимость отдельной продукции;
- формировать информацию, необходимую для принятия оперативных управленческих решений из-за отсутствия обратной связи.

Решением этих проблем и связывают появление **ABC**-метода в сфере учета.

Разработчиками **ABC**-метода Р. Купером и Р. Капланом были выделены следующие факторы, которые привели к применению этого метода в практической деятельности компаний:

- в структуре себестоимости продукции произошли существенные изменения. Раньше в структуре себестоимости продукции на долю прямых материальных затрат прихо-

дилось 35%, прямых трудовых затрат – 50%, и косвенно распределяемых (как правило накладных) расходов – 15% в совокупных затратах. Теперь их соотношение изменилось, т.е. на долю прямых материальных затрат приходилось 30%, прямых трудовых затрат – 10% и косвенно распределяемых (накладных) расходов – 60% в совокупных затратах. В этих условиях назрела необходимость в отказе от прежней базы распределения косвенно распределяемых (накладных) расходов на базе рабочих часов;

- значительно возрос уровень конкуренции. Возросли также требования к уровню информационного обеспечения принимаемых оперативных управленческих решений, основанных на объемах фактических продаж, затрат и прибыли;
- стали применяться более совершенные технологии обработки информации, которые привели к снижению доли их стоимости в совокупных затратах компаний и финансовой доступности применения **ABC**-метода.

**ABC**-метод основан на простой идее: в организации накладные расходы возникают под влиянием бизнес-процессов, без которых невозможно успешное производство продуктов. Следовательно, бизнес-процессы и создают стоимость этих продуктов. В этом и состоит философия **ABC**-метода. Отметим, что с помощью **ABC**-метода получают точную информацию не только о фактических затратах организации, но и об их источниках. Как известно, традиционные методы учета затрат такими свойствами не обладают. Поэтому для профессионалов **ABC**-метод является и технологией учета, и инструментом реинжиниринга бизнес-процессов.

**ABC**-метод часто использует такие специфические термины, как носители затрат (cost driver) и носители ресурсов (resource driver). Носителями затрат и ресурсов являются операции, процессы, продукты, работы, услуги и т.д.

В рамках **ABC**-метода принято выделять четыре уровня носителей затрат и ресурсов: unit level (штучная работа), batch level (пакетная работа), product level (продуктовая работа) и facility level (общехозяйственные работы). Первые три уровня затрат на стоимость продукта списываются прямо, а для списания затрат по четвертому уровню необходимо разрабатывать различные алгоритмы их распределения.

Отметим, что при **ABC**-методе основным объектом учета затрат и калькуляции выступает операция. Данное понятие, как единица экономической деятельности, в 1937 г. включил в научный оборот лауреат нобелевской премии по экономике Р. Коуз. По его мнению, деловые операции одной фирмы необходимо сравнивать с аналогичными операциями других фирм через соотношение затраты / выгоды, что позволит понять экономическое содержание операционных издержек и функциональное строение управления фирмой в той или иной форме.

Отличительной особенностью **ABC**-метода является разделение всей деятельности организации по производству и реализации продукции (работ, услуг) на иерархически упорядоченную структуру хозяйственных операций (процессов), каждая из которых влияет на цепочку создания стоимости продукта, с момента его создания до момента потребления и утилизации.

Для каждой хозяйственной операции (процесса) определяется количественный показатель, который характеризует степень его загрузки. Например, в качестве такого показателя по контролю качества продукции может выступать показатель числа продуктов, подвергнувшихся контролю качества, а по процессу удовлетворения спроса покупателей – число выполненных заказов и т.д.

Каждая хозяйственная операция (процесс) имеет потребляемые ею ресурсы, являющиеся результатами работ, выполненных в различных структурных подразделениях организации, т.е. в центрах (местах) их возникновения. Показатели носителей этих ресурсов (resource driver) могут фиксироваться и быть зависимыми от полноты и степени выполнения технологического процесса. Потребленные ресурсы формируют себестоимость операций (процессов), которая в свою очередь под влиянием фактора процессных затрат списывается на конкретный продукт.

Другая отличительная черта **ABC**-метода связана с его надструктурным характером.

Отметим, что в настоящее время в деятельности современных российских компаний наблюдается доминирование структурного подхода, основанного на иерархической системе организации управления. Это означает, что иерархическая система управления осуществляется через структурные элементы (бюро, отделы, департаменты, цеха и т.д.), возглавляемые должностными лицами.

Структурному подходу, с точки зрения **ABC**-метода, присущи следующие недостатки:

- наблюдается расчленение технологической цепочки производства работ на несвязанные фрагменты, реализуемые различными структурными элементами;
- отсутствует цельное описание и документирование технологий производства работ в целом. Наблюдаются (в лучшем случае) фрагментарные описания и документирование производственных технологий в разрезе отдельных структурных элементов;
- отсутствует ответственное лицо по конечному результату и контролю над производственной технологией в целом;
- отсутствует ориентация на внутренних и внешних потребителей по промежуточным и конечным результатам деятельности;
- высокий удельный вес накладных расходов, целесообразность осуществления которых, вызывают сомнения и др.

Традиционно структура затрат по формированию себестоимости продукции включает в себя также затраты структурных подразделений. При этом косвенно распределяемые затраты включаются в себестоимость продукта не прямым путем, а на основе принятых баз их распределения, зачастую пропорционально прямым затратам на оплату труда либо объему производства и продаж в натуральном или стоимостном выражении. Такое списание косвенных затрат может быть неточным и недостоверным реальным вкладом структурных элементов в процессы создания конечных продуктов, работ и услуг.

При **ABC**-методе, в отличие от структурного подхода, происходит переход к функциональному методу формирования себестоимости продуктов. В себестоимость операции (процесса) по конвейерной системе пошагово включают затраты структурных элементов,

создающих единую цепочку формирования ценностей продуктов. Этот метод ориентирован только на бизнес-процессы, результатами которых являются созданные продукты, работы или услуги, отвечающие запросам внутренних или внешних потребителей.

По существу, **ABC**-метод работает по следующему алгоритму.

1. Разделение производственного процесса на составляющие рабочие операции (функции или виды деятельности) исходя из их значимости и сложности.
2. Определение затрат по каждой рабочей операции (функции или вида деятельности). Накладные расходы организации должны идентифицироваться с данными объектами.
3. Определение носителя затрат по каждой рабочей операции (функции или вида деятельности). Каждый объект затрат должен иметь свой собственный носитель затрат, которого можно оценить и измерить в соответствующих единицах.
4. Расчет себестоимости единицы носителя затрат, для чего сумму затрат по каждой операции (функции или вида деятельности) необходимо разделить на количественный параметр этого носителя.
5. Расчет себестоимости единицы продуктов (работ, услуг). Для этого себестоимость единицы носителя затрат необходимо умножить на количество носителей в разрезе тех операций (функций или видов деятельности), которые были использованы при изготовлении продуктов (работ, услуг).

Формирование себестоимости продукции при **ABC**-методе в упрощенном виде можно показать при помощи рис. 1.



Рис. 1. Формирование себестоимости продукции при **ABC**-методе

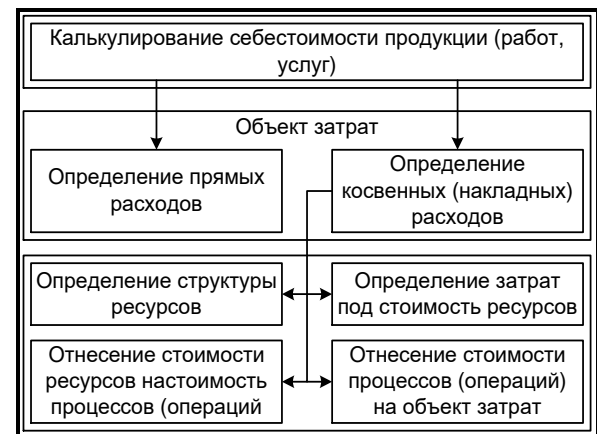


Рис. 2. Калькулирование себестоимости продукции **ABC**-методом

Процесс калькулирования себестоимости продукции при **ABC**-методе включает в себя, в основном, следующие этапы (рис. 2).

На первом этапе следует определять затраты, связанные с производством и реализацией продукции организации. Для этого всю совокупность за-

трат для отнесения их на соответствующие объекты (продукты, каналы сбыта, клиенты, заказы и т.д.) необходимо расчленять на прямые и косвенные (накладные) их составляющие.

На втором этапе прямые затраты необходимо переносить на объекты затрат.

На третьем этапе косвенные расходы необходимо распределять и переносить в стоимость использованных ресурсов пропорционально носителям (драйверам) затрат. В качестве ресурсов, как правило, выступают материалы, топливо, энергия, оборудование, транспорт, помещения, персонал и др.

На четвертом этапе пропорционально драйверам ресурсов необходимо включить стоимость ресурсов в стоимость операций (процессов).

На пятом, заключительном, этапе стоимость основных процессов (операций) переносится на соответствующие объекты затрат в соответствии с драйвером процессов (операций). При этом в качестве драйвера процессов (операций) могут выступать показатели, характеризующие количественные аспекты объектов затрат, например, объем производства, выручка и др.

При **ABC**-методе особое внимание уделяется разложению сложных операций на составные части и возможностям применения разнообразных носителей затрат для этих составных частей. Хозяйственно-финансовая деятельность всей организации при этом методе представляется в виде совокупности отдельных операций (видов и функций деятельности), что способствует проведению качественной оценки работы различных структурных подразделений и сфер деятельности, что положительно сказывается на обеспечении менеджмента компании точной, достоверной и своевременной информацией для принятия оперативных управленческих решений.

Первичный учет затрат при **ABC**-методе осуществляется в разрезе центров возникновения затрат (ЦВЗ). Для каждого ЦВЗ устанавливается определенный перечень выполняемых работ, которые очень часто выступают в роли ресурсов, потребляемыми хозяйственными операциями (процессами). Для каждой операции (процесса) устанавливаются факторы по потреблению ресурсов, которые определяют потребляемый процессом объем работ. Информация об объеме работ может вводиться либо вручную, либо рассчитываться информационно-вычислительной системой организации автоматически.

При **ABC**-методе статьи калькуляции, подлежащие распределению, такие как «Общепроизводственные расходы» и, особенно, «Общехозяйственные расходы» должны пройти процедуру тотального контроля. Из состава этих статей необходимо выделить расходы, которые напрямую можно списать на себестоимость конкретных продуктов, а остальные необходимо исключить из состава производственной себестоимости и рассматривать в виде расходов периода.

При переходе к **ABC**-методу в систему первичного учета затрат по их видам и местам возникновения без необходимости не следует вносить особые из-

менения. Этого также не следует делать по перечню видов работ, осуществляемых ЦВЗ. Наоборот, по каждому виду работ следует установить перечень технологических операций, необходимых для определения стоимости ресурсов, потребленных этими операциями.

Обобщая вышеизложенное, сделаем следующие выводы.

1. Сферой применения **ABC**-метода являются организации, где наблюдается высокий уровень автоматизации, а также добавленных затрат (затраты на оплату труда и накладные расходы).
2. Использование **ABC**-метода лучше всего подходит для организаций, где налажен единый и непрерывный производственный процесс и выпускается массовая продукция с широким ассортиментным перечнем.
3. При **ABC**-методе возникновение затрат связано не с продукцией, а операциями (функциями, работами).
4. Цель **ABC**-метода состоит в установлении более тесной связи накладных расходов с выпускаемыми продуктами. Данный метод способствует отслеживанию затрат в разрезе выпускаемых видов продуктов, и не позволяет списывать возникающие накладные расходы на весь объем произведенной продукции.
5. **ABC**-метод позволяет определить причины и места, связанные с возникновением и изменениями накладных расходов.
6. **ABC**-метод позволяет выявлять полезные, избыточные и бесполезные затраты и др.
7. **ABC**-метод способствует более точному определению себестоимости продукции, что положительно сказывается на принятии верных тактических и стратегических решений, связанных: с установлением нижних границ цен на продукты, работы и услуги; с выбором ассортиментной политикой организации.
8. **ABC**-метод вносит большую ясность в отношении используемых полезных, второстепенных и бесполезных функций, которые влияют на выявление и устранение тех операций, которые не добавляют ценности продуктам, работам и услугам.
9. **ABC**-метод становится составной частью реинжиниринга. Его гибкая модель имеет стратегическую направленность и нуждается в периодическом пересмотре и ориентации на развитие бизнес-операций.
10. **ABC**-метод, в отличие от традиционных методов, больше ориентирован на применение бизнес-операций, которые формируют стоимость компании, и позволяет им успешно конкурировать на внутренних и внешних рынках благодаря своей универсальности и применимости во всех типах организаций и предприятий.

Успех в применении принципов **ABC**-анализа в учете и калькуляции затрат, в основном, зависит от качества и полноценности информационной базы, которая позволяет полно, достоверно и своевременно отражать все хозяйственные события, явления и факты, связанные с жизненным циклом исследуемых объектов и процессов.

В современных условиях в качестве такой базы выступает управленческий учет, являющийся новой комплексной отраслью экономических знаний.

Это самое большое преимущество управленческого учета, поскольку интеграция отдельных наук в единую систему для решения общих целей и задач, использование разнообразных научных способов, приемов и методов приводят к существенным прорывам в обладании новых знаний и технологий. Оценить же по достоинству возможности **ABC**-метода по учету и калькуляции затрат смогут про-

фессионалы, работающие в условиях реальной инновационной экономики.

**Литература**

1. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / В.Э. Керимов. – 6-е изд. – М. : Дашков и К, 2014. – 584 с.
2. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст] : учеб. / В.Э. Керимов. – 2-е изд. – М. : Дашков и К, 2006. – 482 с.
3. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст] : учеб. / В.Э. Керимов. – 4-е изд. – М. : Дашков и К, 2007. – 478 с.
4. Керимов В.Э. Производственный учет на кондитерских предприятиях [Текст] : учеб.-практ. пособие / В.Э. Керимов, Е.В. Минина. – М. : Маркетинг, 2000. – 116 с.
5. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
6. Cooper R. How cost accounting distorts product costs [Text] / R. Cooper, R.S. Kaplan // Management accounting. – 1988. – April. – Pp. 20-27.
7. Cooper R. The rise of activity-based costing. Part one: What is an activity-based cost system? [Text] / R. Cooper // J. of cost management. – 1988. – Vol. 2; no. 2. – Pp. 45-54.
8. Cooper R. Measure cost right: make the right decisions [Text] / R. Cooper, R.S. Kaplan // Harvard business review. – 1988. – Sept.-oct. – Pp. 96-103.

**Ключевые слова**

Управление; учет; анализ; контроль; управленческий учет; **ABC**-анализ; затраты; себестоимость; калькуляция; бюджетирование; метод.

*Шеремет Анатолий Данилович*

*Керимов Вагиф Эльдарович*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность темы обусловлена тем, что **ABC** – это прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами. Отсюда следует, что принципы **ABC** могут применяться также в системе учета и калькуляции затрат, которая, как правильно отмечено в статье, предоставляет информацию об исследуемых объектах в любых разрезах и интервалах времени (прошлом, настоящем и возможном будущем).

Научная новизна и практическая значимость. В научной литературе, применительно к учету и калькуляции затрат, существует подход к **ABC** как к методу распределения косвенных затрат. Многие элементы этой системы отнюдь не оригинальны и не новы, они применялись и ранее. Но заслуга авторов статьи как раз и состоит в том, что они сумели объединить в единый комплекс проверенные и новые идеи и методы и показать такие характерные черты **ABC**-метода, как многофункциональность, маневренность и гибкость.

К достоинствам статьи можно отнести:

- применение принципов **ABC**-анализа в системе учета и калькуляции затрат;
- поэлементный и функциональный учет затрат в разрезе объектов калькуляции;
- возможность применения **ABC**-метода для уточненного расчета себестоимости объектов затрат и установления на этой основе цен;
- необходимость применения **ABC**-метода для бюджетирования затрат и контроля за соблюдением бюджетов по видам деятельности, отделам, участкам, подразделениям и т.п.;
- использование данных **ABC**-метода для бенчмаркинга видов деятельности и реинжиниринга бизнес-процессов на основе его результатов;
- создание информационной базы для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений и другие.

Заключение. Содержание, форма изложения и структура статьи соответствуют поставленным целям и задачам и связаны внутренней логикой и единством. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Бариленко В.И., д.э.н., профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ