

## **ОПТИМИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТАРАТ НА ОСНОВЕ МЕТОДА АВС-КОСТИНГ.**

**Костенко Л.В.**

**научный руководитель кандидат экономических наук Полякова И.А.  
*Сибирский Федеральный университет***

Целью любой коммерческой деятельности является получение высокого экономического результата, для достижения которого решающее значение играет эффективность управления затратами. Основой управления затратами является их калькулирование и учет. В основе выбора оптимального метода учета затрат лежит классификация методов учета, которая предусматривает методы учета полной и неполной производственной себестоимости.

Задачей данной статьи является рассмотрение на примере производственного предприятия ООО «ИСУ» преимуществ и недостатков организации учета затрат методами из разных групп: по учету неполной себестоимости - методом «директ-кост» и по учету полной себестоимости.

ООО «ИСУ» ориентировано на комплексную реализацию программ в области учета энергоресурсов. Деятельность компании начинается с завода по производству приборов учета, которые далее устанавливаются в систему коммерческого учета электроэнергии. Так же компания оказывает ряд сопутствующих услуг по проектированию систем учета, монтажным и пусконаладочным работам и т.д. Общехозяйственные расходы на данном предприятии включаются в стоимость продаж в соответствии с методом «директ-костинг». Базой распределения общепроизводственных расходов является сумма прямых затрат.

Во всем мире от 30% до 50% компаний используют метод «директ-костинг» для внутренних расчетов (Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2005.- 576 с.). Данный метод обладает рядом достоинств: дает возможность изучить зависимости между объемом производства и затратами, маржинальным доходом и прибылью. Она обращает внимание на зависимость затрат от объема производства и позволяет выявить изделия с большей рентабельностью. С помощью этого метода учета можно быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка. Эта система предоставляет данные для: оптимизации производственной программы по критерию максимума маржинального дохода; решения вопросов установления и регулирования цен на продукцию, как новую, так и уже реализованную на рынке; разработки инвестиционной и инновационной программы (сокращение или расширение производственных мощностей, модернизация оборудования, приобретение нового и т.д.); принятия решений о целесообразности получения дополнительного заказа и т.д. Наконец, весьма важным достоинством системы «директ-костинг» является возможность организации с ее помощью достоверного и высококачественного контроля за затратами. Это достигается, во-первых, за счет небольшого числа калькуляционных элементов и статей, что позволяет усилить контроль за расходованием переменных затрат. Во-вторых, система «директ-костинг» обеспечивает обоснованное планирование величины постоянных (косвенных) расходов. "Директ - костинг" снимает проблему распределения косвенных расходов, упрощает нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится "более обозримой", а отдельные затраты - лучше контролируемы.

Недостатки метода:

- значительное искажение общей суммы прибыли за текущий период, поскольку остатки незавершенного производства оцениваются в разрезе лишь переменных производственных расходов;

- несоответствие размера действительной себестоимости выпущенной продукции с показателем "сокращенной" себестоимости, исчисленной по статьям переменных затрат, что резко снижает достоверность учета;

- несовпадение результатов финансового учета с результатами производственного учета;

- сложность в определении номенклатуры элементов калькулирования или деления расходов на переменные и постоянные;

- в большинстве своем расходы являются полупеременными, а значит, возникают трудности при их классификации, и, соответственно, включения или не включения в неполную производственную себестоимость. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному;

- "Директ-костинг" не дает ответ на вопрос: сколько стоит вся произведенная продукция;

- при использовании метода учета неполной производственной себестоимости возникает необходимость обеспечивать покрытие всех издержек предприятия в ценах на продукцию. На самом же деле с увеличением объема производства полная себестоимость единицы продукции снижается за счет экономии на постоянных расходах, что ведет к росту прибыли в пересчете на одно изделие.

Анализируя преимущества ABC - костинга, следует указать то, что в пределах такой системы компания обращает внимание исключительно на основные процессы; все издержки рассматриваются как составляющие себестоимости; предприятие отказывается от краткосрочного разделения издержек на фиксированные и переменные и фокусируется на том, какие процессы необходимы для создания продукта; возникает возможность определить высокорасходные виды деятельности, а также те, которые не создают ценности.

В качестве недостатков системы необходимо отметить, что ABC-костинг требует дополнительных финансовых расходов для внедрения; компания может получить точный результат, но бывает, что на это тратится слишком много усилий; использование ABC-костинга не требует концентрации на индивидуализированных продуктах, которые производятся под клиента, а вынуждает производить массовый продукт.

Рассмотрим возможности применения данного метода ООО «ИСУ» Одним из основных вопросов применения метода ABC- костинг является выбор той или иной базы распределения косвенных расходов, что обуславливается функциональной спецификой работы предприятия. При этом основным критерием выбора базы распределения является сочетание различных видов ресурсов при производстве продукции или выполнении работ.

Основными ресурсами, используемыми в производстве продукции, являются:- материальные оборотные средства (сырье, материалы, комплектующие); - основные средства (в части амортизации); - трудовые ресурсы (в части заработной платы). Таким образом, технологический процесс отдельных подразделений предприятия различается по степени:- трудоемкости, - капиталоемкости, - материалоемкости.

Если деятельность подразделения является трудоемкой (большая доля ручного труда), то общехозяйственные расходы этого подразделения лучше распределять по видам продукции, взяв за основу показатели, связанные с потреблением трудовых ресурсов. В качестве базы распределения косвенных расходов в этом случае можно использовать:- фактические прямые затраты труда (кредит счета 70 в корреспонденции

с дебетом счета 20 по видам продукции); - нормативные (плановые) прямые затраты труда; - количество персонала, задействованное в том или ином технологическом процессе.

Если деятельность подразделения является капиталоемкой, то общехозяйственные расходы этого подразделения можно распределять по видам продукции, взяв за основу показатели, связанные с использованием основных средств. Здесь в качестве базы распределения косвенных расходов могут применяться:- амортизационные отчисления по видам продукции; - плановые (нормативные) часы работы оборудования; - фактические часы работы оборудования; - остаточная стоимость основных средств, задействованных в том или ином технологическом процессе.

Если деятельность подразделения является материалоемкой, то за базу распределения можно принять:

- фактические прямые затраты сырья и материалов (дебет счета 20 в корреспонденции с кредитом счетов 10 и 21);
- плановые прямые затраты сырья и материалов.

Если нельзя четко определить приоритеты, какой является деятельность подразделения (трудоемкой, капиталоемкой или материалоемкой), то возможно использование комбинированных баз распределения, рассчитываемых на основе двух и более видов ресурсов.

Анализ специфики деятельности различных подразделений данного предприятия можно представить в виде таблицы:

Таблица 1 – Анализ видов деятельности ООО «ИСУ»

Структурное подразделение	Вид готовой продукции или услуг	Доля каждого вида ресурсов, %
Инженерно-техническая служба (ИТС)	Программное обеспечение	Материальные -0
		Трудовые – 78
		Амортизация -0
	Услуга технической поддержки	Материальные – 0
		Трудовые – 74
		Амортизация – 0
ИСУ	Монтажные комплекты	Материальные – 100
	Оборудование	Материальные – 100
Отдел обследования сетей (ООС)	Пред проектное обследование (ППО)	Материальные – 0
		Трудовые – 64
		Амортизация – 0
Отдел проектирования систем учета (ОПСУ)	Выполненные работы	Материальные – 0
		Трудовые – 75
		Амортизация – 0
Отдел управления проектами (ОУП)	Строительно-монтажные работы (СМР)	Материальные – 97
		Трудовые – 2
		Амортизация – 0
Производственный блок	Приборы учета	Материальные – 88
		Трудовые – 3
		Амортизация – 4

Как видно из примера, в половине случаев доминирующими являются материальные расходы, а в другой половине – оплата труда. В данном случае, вероятно,

более точный результат даст комбинированная база материальных и трудовых ресурсов.

С одной стороны, при существующих ценах реализации, использование ABC-костинга занижает финансовый результат, но с другой стороны дает четкую картину прибыльности или убыточности проекта. А так же служит сигналом к возможному пересмотру цен при заключении новых договоров.

Результат финансовой деятельности в случае применения различных методов расчета себестоимости будет разным и из-за того, что на конец отчетного периода в компании может образоваться запас готовой продукции. Если уровень запасов на конец года будет возрастать, то финансовый результат, определенный на основании полной себестоимости, будет выше, чем если бы он был рассчитан с использованием усеченной себестоимости.

Таким образом, анализ существующей системы учета затрат на данном предприятии выявил следующую специфику которая влияет на учет затрат:

- сложности в установлении продажной цены, поскольку полная картина затрат не видна;

- количество структурных подразделений и многообразие продуктов реализации предполагает комбинированную базу для распределения общехозяйственных расходов;

- предприятие характеризуется высоким уровнем запасов готовой продукции, поэтому для улучшения финансовых показателей, метод ABC более предпочтителен.

Обобщив вышесказанное, можно отметить, что метод ABC является не только способом распределения косвенных расходов, но и выступает как инструмент управления. ABC информация используется как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений на тактическом уровне, информацию можно использовать для рекомендаций по увеличению прибыли и повышению эффективности деятельности. На стратегическом уровне как помощь в принятии решений по вопросам инвестирования, выхода на новые рынки. Предприятиям, характеризующимся вышеперечисленной спецификой, для установления обоснованных цен на всю номенклатуру продукции, метод ABC более предпочтителен. При этом рекомендуются тщательно выбрать критерии распределения исходя из удельного веса затрат по каждому подразделению.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2005.- 576 с.

2. Волошин Д.А. Организация системы управленческого учета на производственных предприятиях [Электронный ресурс] /Д.А.Волошин // Аудиторские ведомости. – 2007. - №8 Режим доступа: СПС Гарант.

3. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2010. - № 3. – С. 56-59.

4. Кыштымова Е.А., Боброва Н.А. Формирование информации по затратам на производство для калькулирования себестоимости [Электронный ресурс] / Е.А.Кыштымова, Н.А.Боброва // Аудиторские ведомости. – 2007. - №4 Режим доступа: СПС Гарант.

5. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно- методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимова, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 448 с.