

## Повышение эффективности и устойчивости предприятия на основе применения дифференцированного учета издержек

© 2010 г. Э.А. Карпов, С.А Попов\*

Основная цель построения системы дифференцированного учета издержек – предоставление своевременной актуальной информации, необходимой для успешного развития в высоко конкурентной рыночной среде. В данной статье рассмотрены проблемы конкурентоспособности российских предприятий, связанные с применением традиционной системы учета издержек, и предложены пути преодоления возникающих в связи с этим ограничений, путем создания дифференцированной системы учета.

Предприятие любой отрасли, если оно не владеет современными методами учета и управления издержками, не может успешно конкурировать на рынке. Это обусловлено прежде всего тем что прогрессивные методы учета издержек направлены на постоянное усовершенствование процессов, повышение производительности, улучшение технологии, а не на простое снижение издержек, путем сокращения статей затрат. Сегодня одним из наиболее прогрессивных методов учета затрат является дифференцированный учет затрат (Activity Based Costing или ABC).

Дифференцированный учет затрат – новый аспект стоимостного анализа, который впервые был представлен в теоретическом виде Робертом С. Капланом (Robert S. Kaplan), Робеном Купером (Robin Cooper) и Томасом Джонсоном (Thomas Johnson) в Гарвардском университете в 1987 году. Он широко применяется на ведущих предприятиях Западной Европы, Северной Америки, а также Японии [1].

Система дифференцированного учета издержек появилась, чтобы удовлетворить потребность в точной информации о стоимости ресурсов, необходимой для изготовления отдельных товаров, предоставления услуг, обслуживания клиентов и торговых каналов [2].

В основе концепции дифференцированного учета лежит предпосылка о том, что для производства и поставки продукции или услуг, организации необходимо выполнить некоторые функции, что требует определенных затрат. В системе ABC все затраты, которые нельзя отнести прямо на продукцию или услуги (косвенные затраты), прослеживаются по функциям, с которыми связано возникновение этих затрат. Накопленная стоимость каждой функции затем прослеживается в других функциях, видах продукции или услугах, с которыми связано выполнение данной функции [3].

Возможности дифференцированного учета издержек рассмотрим на типичном примере предприятия, занимающегося производством и реализацией ликероводочной продукции.

Хозяйственную деятельность рассматриваемого Завода можно разделить на три направления:

1. Производство и реализация водки.
2. Оптовая торговля ликероводочной продукцией сторонних предприятий.
3. Розничная торговля.

Стратегия развития Завода предполагает увеличение выпуска продукции собственного производства. Основным барьером на пути решения данной задачи является жесткая конкуренция на рынке ликероводочной продукции.

В отличие от более крупных игроков рынка Завод не располагает ресурсами для агрессивного продвижения продукции и завоевания более весомой доли, что отражается в неполной загрузке имеющихся производственных мощностей. Так, производственные мощности в 288 000 тыс. декалитров в год используются лишь на 60 %. Вместе с тем указанные производственные мощности, путем небольшой модернизации оборудования и перевода линий на круглосуточную работу, возможно увеличить в 2,5 раза, что свидетельствует о том, что Завод загружен лишь на 24 % потенциальной мощности. Из этого можно сделать вывод о нерациональном использовании предприятием имеющихся ресурсов и большой доле упущенной выгоды.

\* Э.А. Карпов – к. э. н., профессор кафедры «Экономика и менеджмент» СТИ МИСиС.

С.А. Попов – аспирант кафедры «Экономика и менеджмент» СТИ МИСиС.



Рис. 1. Схема действующей на Заводе традиционной системы учета издержек

Основой для решения данной проблемы может выступить снижение цены на продукцию Завода, что позволит прорваться через имеющиеся барьеры рынка и значительно повысить процент использования производственных мощностей и доли на рынке.

Основным ограничением для решения сформулированной выше задачи является используемая на Заводе традиционная система калькуляции и основанная на ней неадекватная система ценообразования.

Применяемая методика калькулирования себестоимости направлена прежде всего на простое перенесение понесенных предприятием затрат (без распределения на виды хозяйственной деятельности и функциональной привязки затрат) в отчетном периоде на стоимость изготовленной продукции (рис. 1).

Рассмотрим затраты предприятия, списываемые на себестоимость готовой продукции, более подробно в табл. 1.

Как видно из представленных данных, в структуре издержек прямые и косвенные затраты составляют практически равные доли. При этом не все понесенные косвенные расходы непосредственно связаны с производством, часть из них связана с оптовой и розничной торговлей, часть израсходована на содержание излишних площадей. Однако используемая система калькуляции не способна проанализировать косвенные затраты и корректно перераспределить их по видам деятельности. Используемая методика калькуляции нацелена, прежде всего, на бухгалтерские нужды, позволяя-

Смета затрат Завода (без НДС и акциза)			Таблица 1
Наименование	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	
<b>I. Прямые расходы</b>	<b>47 801</b>	<b>48</b>	
Сырье и материалы	47 231	47	
Прочие и вспомогательные материалы	569	1	
<b>II. Косвенные затраты</b>	<b>51 782</b>	<b>52</b>	
Материалы	3247	3	
Затраты на оплату труда	17 922	18	
Отчисления в социальные фонды	4696	5	
Амортизация	3281	3	
Прочие	21 961	22	
Налоги	676	1	
<b>ИТОГО полная себестоимость</b>	<b>99 583</b>	<b>100</b>	

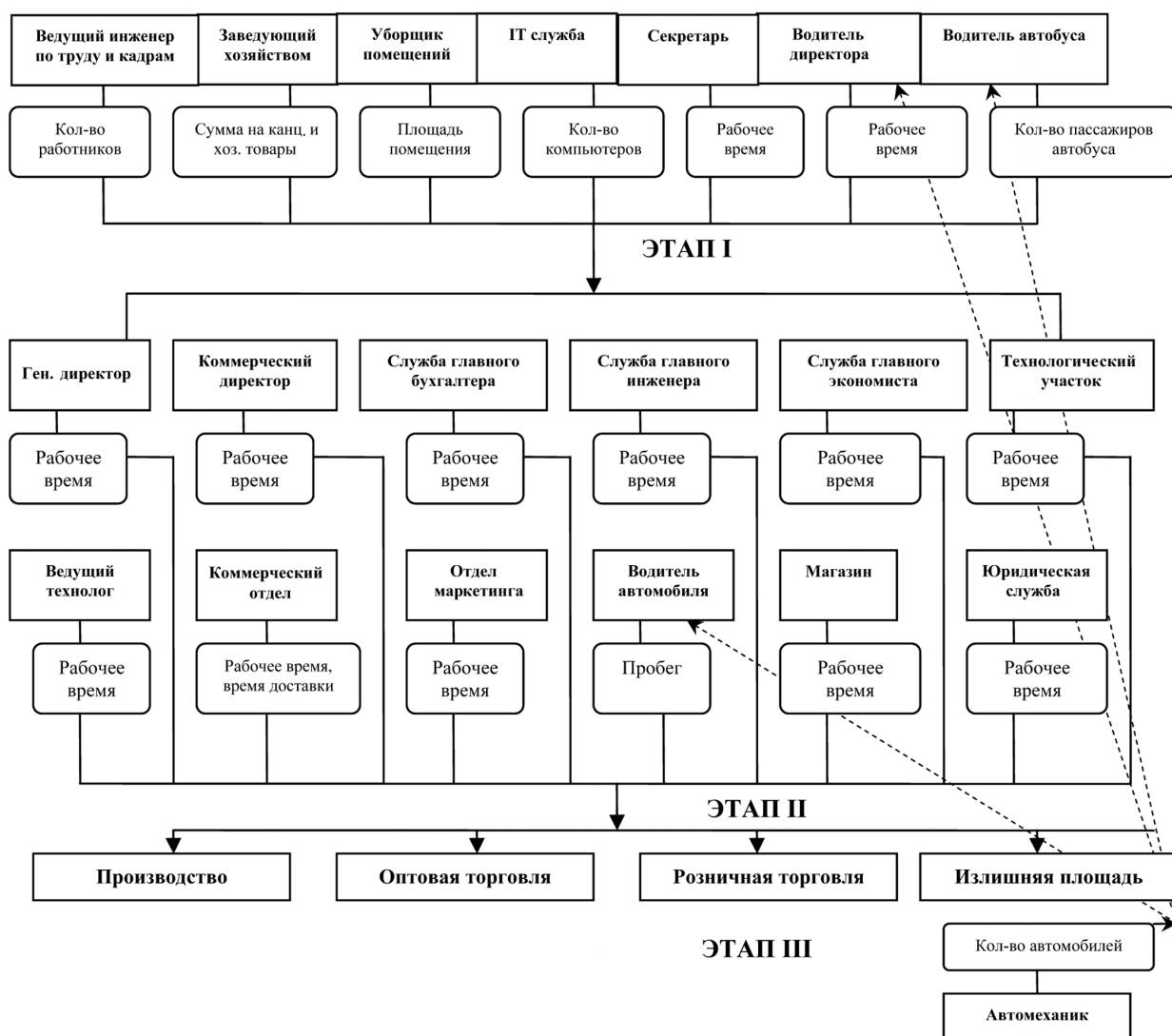


Рис. 2. Схема дифференцированной системы учета издержек

ет достаточно просто рассчитать себестоимость и подготовить необходимую финансовую отчетность. Однако она неверно представляет реальную картину, так как перегружает изготавливаемую продукцию излишними затратами, что ограничивает руководство предприятия в ценовом маневре, направленном на завоевание рынка.

Для решения данной проблемы мы предлагаем использовать дифференцированный метод расчета себестоимости.

Использование дифференцированного учета затрат предназначено для более точного определения себестоимости направлений хозяйственной деятельности. Из этого следует, что объектом затрат являются себестоимость производства, оптовая и розничная торговля, а также затраты, связанные с содержанием излишних площадей. Себестоимость производства выделяется из общего ряда, потому что поддается дальнейшей детализации. Можно было

рассчитать себестоимость каждого вида продукции, но в данном исследовании перед нами стоит задача прежде всего разделить используемые ресурсы по видам хозяйственной деятельности.

Рассматриваемое распределение ресурсов по видам хозяйственной деятельности проведем в три этапа. Схема распределения представлена на рис. 2.

На первом этапе производится распределение используемых ресурсов с помощью носителей затрат между обслуживающими функциональными подразделениями. Посредством носителя затрат устанавливается причинно-следственная связь и количественная взаимосвязь между функцией, понесенными затратами и объектами учета затрат. Носитель затрат отражает поглощение затрат функциями, а носитель функций – другими функциями или видами продукции (услуг) [3].

На втором этапе осуществляется распределение используемых ресурсов, а также затрат обслу-

Таблица 2

**Сравнительный анализ традиционного и дифференцированного методов расчета себестоимости**

Наименование	Традиционная система калькуляции, тыс. руб.	Дифференцированный учет затрат, тыс. руб.	Отклонение, %
Производственная деятельность	99 583	88 277	-11,4
<b>I. Прямые расходы</b>	<b>47 801</b>	<b>47 801</b>	
Сырье и материалы	47 231	47 231	
Прочие и вспомогательные материалы	569	569	
<b>II. Косвенные затраты</b>	<b>51 782</b>	<b>40 476</b>	<b>-22</b>
Оптовая реализация ликероводочной продукции	–	6647	100
Розничная торговля	–	1161	100
Неиспользуемая площадь	–	3498	100
<b>ИТОГО</b>	<b>99 583</b>	<b>99 583</b>	

живающих функциональных подразделений, с помощью носителей затрат на основные подразделения.

На третьем этапе происходит окончательное распределение затрат основных подразделений непосредственно между видами хозяйственной деятельности.

В результате использования дифференцированного метода расчета себестоимости (табл. 2) себестоимость произведенной продукции уменьшилась более чем на 11 %, что является следствием более обоснованного распределения накладных расходов между видами хозяйственной деятельности.

Также в процессе применения дифференцированного метода учета затрат были выявлены значительные ресурсы, используемые для содержания излишних площадей, что оказывает отрицательное воздействие на финансовый результат Завода.

Проведенное исследование определило два направления усовершенствования деятельности предприятия.

Во-первых, Завод без угрозы уменьшения величины прибыли от реализации продукции собственного производства может снизить цену реализации готовой продукции на 11 %, что позволит ему укрепить свои позиции на рынке и увеличить производство продукции.

Во-вторых, необходимо сдать в аренду излишние площади, что будет способствовать улучшению финансового результата предприятия.

Система ABC закладывает основу для управления затратами по функциональным подразделениям, отдельным видам хозяйственной деятельности и изделиям.

Применение дифференцированного учета затрат на рассматриваемом Заводе позволило преодолеть недостатки традиционной системы учета издержек, что дало возможность принимать обоснованные решения, направленные на оптимизацию системы ценообразования, значительно повысить объективность рентабельности продукции, выявить резервы повышения финансовой результативности.

В целом можно отметить, что дифференцированный учет затрат представляет собой нечто большее, чем обычная система калькуляции. Он открывает совершенно новые методы управления предприятием, предоставляет своевременную актуальную информацию, которая необходима организации для того, чтобы выжить в современной рыночной среде.

Попытка освоения этой сложной нестабильной среды с жесткой конкуренцией с помощью системы учета издержек, рассчитанной на индустриальную эпоху (локальные рынки, стабильная продукция, постоянная клиентура и стандартные технологии массового производства), несомненно приведет к разочарованию и неудачам [4]. В силу этого система дифференцированного учета издержек является необходимым атрибутом процесса управления [5].

**Библиографический список**

1. Клуб знатоков Datawarehouse, OLAP, XML. Функционально-стоимостной анализ и его место в банковской отрасли. URL: <http://www.iso.ru/journal/articles/499.html> (22.01.2009).
2. Cooper R., Kaplan R.S. Measure Costs Right: Make the Right Decisions // Harvard Business Review. 1988. September-October. P. 96–103.
3. Концепции и принципы управленческого учета. Методические рекомендации. Проект. – М.: Tacis, 2001. – 107 с.
4. Каплан Р.С., Купер Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение: Пер. с англ. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 352 с.
5. Попов С.А., Карпов Э.А. Основные этапы внедрения системы функционально-стоимостного анализа // Тезисы докладов Международной научно-практической конференции Старооскольского технологического института. Старый Оскол, 2007. С. 274–280.