

УДК 658.5.011

Л. Ф. Трандафил

Институт экономики и управления, ФГАОУВО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет», Белгород, e-mail: liuda.trandafil@mail.ru

А. С. Хирьянов

Институт экономики и управления, ФГАОУВО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет», Белгород

ВНЕДРЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ В УЧЕТНУЮ ПРАКТИКУ ОРГАНИЗАЦИЙ, ЗАНИМАЮЩИХСЯ ИЗГОТОВЛЕНИЕМ КЕРАМИЧЕСКИХ САНИТАРНО-ТЕХНИЧЕСКИХ ИЗДЕЛИЙ

Ключевые слова: управленческий учет, функциональный метод, накладные расходы, метод ABC, калькулирование себестоимости, прямые расходы.

В современной бизнес-среде организации ежедневно сталкиваются с различными проблемами, которые требуют оперативного решения для сохранения конкурентоспособности. Например, структура себестоимости продукции во многих современных компаниях существенно изменилась, поскольку производственные и непроизводственные накладные расходы относительно возросли, а прямой труд резко сократился из-за прогрессирующей автоматизации. Несмотря на эти изменения, традиционная система стратегического управленческого учета оставалась неизменной в течение всего периода. В традиционной системе учета затрат прямые трудовые и машино-часы сохранялись в качестве основных производственных баз. Обе эти базы довольно тесно связаны с объемом производством, и поэтому их использование основывается на предположении о том, что накладные расходы зависят от объема производства. Кроме того, частая привязка непроизводственных накладных расходов к выпуску продукции пропорционально их себестоимости остается широко используемым методом унификации. Обоснованность такой практики сомнительна, так как накладные расходы часто могут не иметь тесной связи с затратами на их производство. В связи с этим в статье рассмотрен алгоритм учета затрат функциональным методом. на примере организаций, занимающихся изготовлением керамических санитарно-технических изделий.

L. F. Trandafil

Institute of Economics and Management at Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education «Belgorod National Research University», Belgorod, e-mail: 1058468@bsu.edu.ru

A. S. Hyrianov

Institute of Economics and Management at Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education «Belgorod National Research University», Belgorod

IMPLEMENTATION OF THE FUNCTIONAL METHOD OF ACCOUNTING COSTS IN THE ACCOUNTING PRACTICE OF ORGANIZATIONS CONCERNING THE PRODUCTION OF CERAMIC SANITARY-TECHNICAL PRODUCTS

Keywords: management accounting, functional method, overhead costs, ABC method, costing, direct costs.

In today's business environment, organizations face various challenges every day that require an operational solution to remain competitive. For example, the structure of production costs in many modern companies has changed significantly, since production and non-production overheads have increased relatively, and direct labor has declined sharply due to progressive automation. Despite these changes, the traditional strategic management accounting system remained unchanged throughout the entire period. In the traditional cost accounting system, direct labor and machine hours were maintained as the main production bases. Both of these bases are quite closely connected with volume production, and therefore their use is based on the assumption that overhead costs depend on the volume of production. In addition, the frequent linking of non-production overheads to output in proportion to their cost remains a widely used unification method. The validity of this practice is doubtful, since overhead costs often may not be closely related to the costs of their production. In this regard, the article considers the cost accounting algorithm by the functional method. on the example of organizations involved in the manufacture of ceramic sanitary products.

Введение

Ещё в 1980-х годах было высказано множество критических замечаний относительно способности традиционного учета затрат предоставлять актуальную, своевременную и точную информацию для руководства предприятий. В течение этого периода активно начинает развиваться новый подход, который основан на управлении операциями – составными частями процессов, протекающих на предприятии. Это так называемый Activity-based costing – далее ABC (учет затрат по функциям или функциональный учет). С тех пор функциональный метод приобрел свою популярность и получил значительное внимание со стороны различных сторон, включая академиков и практиков различных отраслей деятельности.

При данном методе, объектом учета затрат выступает отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг).

Ключевая характеристика метода ABC состоит в том, что для распределения накладных затрат в каждом отдельном случае используются разные показатели, соответствующие разным объемам производства. С помощью ABC можно определить затратные операции на производстве и исследовать источники возникновения данных затрат.

Цель исследования

Целью данного исследования является разработка алгоритма внедрения функционального метода учета затрат в учетную практику организаций, зани-

мающихся изготовлением керамических санитарно-технических изделий.

Материал и методы исследования

Следует выделить 5 основных этапов, составляющих специфику калькулирования себестоимости функциональным методом учета затрат.

Первый этап предполагает разработку реестра рабочих процессов и их классификаций. Здесь происходит сбор всей информации, относящейся к каждому производственному процессу. Как правило, сбор информации происходит методом интервьюирования руководителей производственных подразделений. Данный этап является самым важным, поскольку залогом эффективности данной системы является высокий уровень детализации рабочих операций. Для того, чтобы более детально изучить функциональный метод учета затрат, обратимся к условно-цифровому примеру производства таких санитарно-технических изделий, как ванны. Данные о производственных и накладных затратах по трём видам продукции приведены в табл. 1.

Таким образом, в организациях, занимающихся изготовлением санитарно-технических изделий, были выделены следующие производственные процессы: подготовка матрицы, нанесение гелькоута, заливка, преддоводка, обрезка, склейка, доводка лицевых поверхностей, изготовление и установка рамок, упаковка. Далее общие затраты по реестру разработанных технологических процессов распределяются на каждый вид продукции (табл. 2).

Таблица 1

Расчет прямых производственных затрат

Вид продукции	Объем производства, шт.	Прямые трудоз-ты, чел-ч/шт	Общее время, ч. (гр.2х гр.3)	Прямые материальные затраты на единицу продукции, руб.	Всего прямых материальных затрат (гр.2х гр.5)	Всего прямых затрат на оплату труда
Ванна LUCE	72	41	2 916	43 051	3 099 665	519 814
Ванна ZOE	206	21	4 326	41 026	8 451 397	1 352 224
Ванна ORIA	10	33	330	69 324	693 235	112 720
Итого:	288	-	7 572	-	12 244 297	1 984 757

На втором этапе происходит разработка системы драйверов. Под драйверами понимаются носители затрат, то есть показатели измерения активности вида деятельности, которые отражают сущность определенного вида деятельности и взаимосвязанные с калькулируемыми объектами. К таким носителям затрат можно отнести машино-часы, человеко-часы. Далее, учитывая необходимые процессы и соответствующие им драйверы, происходит определение ставок драйверов путем деления общих затрат по технологической задаче на ко-

личество операций для каждой ванны (табл. 3).

Третий этап характеризуется расчетом ставок драйверов. Здесь происходит деление суммы всех накладных расходов, понесенных на каждом процессе, на количественное значение драйвера.

Следующий, четвертый этап сопровождается процессом документального отражения затрат, их разности по аналитическим и синтетическим счетам, для дальнейшего составления внутренней отчетности. Здесь происходит учет расходов по местам их возникновения.

Таблица 2

Виды детальности и соответствующие им носители затрат

Накопители затрат по процессу	Затраты по процессу, руб.	Значение носителя затрат по видам продукции		
		Ванна LUCE	Ванна ZOE	Ванна ORIA
1	2	3	4	5
Подготовка матрицы	2 198 791	72	206	10
Нанесение гелякута	18 574 496	360	1 032	48
Заливка	18 574 496	504	1 445	67
Преддоводка	7 448 765	8 784	25 181	1 171
Обрезка	177 970	166	475	22
Склейка	213 564	202	578	27
Доводка лицевых поверхностей	11 234	13 248	37 978	1 766
Изготовление и установка рамок	10 583	72	206	10
Упаковка	143 977	72	206	10
Итого расходов:	47 353 876	-	-	-

Таблица 3

Расчет ставок драйверов по процессам

Производственный процесс	Драйвер затрат за 1 год	Затраты Р, руб.	Значение носителя затрат D (число операций)	Ставка драйвера затрат
Подготовка матрицы	Подготовленные матрицы	2 198 791	288	7 634,69
Нанесение гелякута	Площадь нанесения, м ²	18 574 496	1 441	12 893,58
Заливка	Площадь заливания, м ²	18 574 496	2 016	9 213,54
Преддоводка	Потребление рабочей силы, нормо-часы	7 448 765	35 136	212,00
Обрезка	Эксплуатация основного оборудования, машино-часы	177 970	662	268,67
Склейка	Эксплуатация основного оборудования, машино-часы	213 564	806	264,84
Доводка лицевых поверхностей	Потребление рабочей силы, нормо-часы	11 234	52 992	0,21
Изготовление и установка рамок	Количество изготовленных рамок, шт	10 583	288	36,75
Расходы на упаковку (листы и доски)	Количество упакованных, шт	143 977	288	499,92

Таблица 4

Расчет себестоимости продукции

Статья затрат	Ванна № 1 LUCE	Ванна № 2 ZOE	Ванна № 3 ORIA
Производственные прямые затраты			
Материальные затраты	3 099 665	8 451 397	693 235
Затраты на оплату труда	519 814	1 352 224	112 720
Отчисление во внебюджетные фонды	162 702	423 246	35 281
Всего прямых затрат	3 782 180	10 226 867	841 236
Производственные накладные затраты			
Подготовка матрицы	549 697,85	1 575 800,51	73 293,05
Нанесение гелькоута	4 643 624,00	13 311 722,14	619 149,87
Заливка	4 643 624,00	13 311 722,14	619 149,87
Преддоводка	1 862 191,21	5 338 281,47	248 292,16
Обрезка	44 492,51	127 545,19	5 932,33
Склейка	53 391,01	153 054,23	7 118,80
Доводка лицевых поверхностей	2 808,55	8 051,18	374,47
Изготовление и установка рамок	2 645,73	7 569,74	367,46
Упаковка	35 994,16	102 983,30	4 999,19
Всего накладных затрат	11 838 469,03	33 936 729,89	1 578 677,20
Всего затрат	15 620 649,33	44 163 596,61	2 419 913,58
Объем производства, шт.	72	206	10
Себестоимость, руб.	216 953,46	214 386,39	241 991,36

На последнем этапе реализуется распределение затрат между объектами калькулирования. Объектами могут выступать как однородные группы продукции, так и заказы, отдельные сделки с поставщиками/покупателями. Центральное место занимает процесс распределения накладных расходов. В нашем случае объектом учета затрат являются ванны (табл. 4).

Как отмечают Ефимов В.В. и Паймушкина Н.В. в своем учебно-методическом пособии области накладных расходов – это та деятельность подразделений организации, которая не может быть связана напрямую с конечными целями фирмы или количеством выпускаемой продукции и услуг. ABC- анализ фокусируется на областях накладных расходов для того, чтобы найти причинную связь между видами деятельности, движителями (генераторами) затрат и конечными объектами затрат [2].

Хорргрен Ч.Т. отмечает, что суть данного метода определяется тем, что «продукция потребляет деятельность, а деятельность потребляет ресурсы».

Результаты исследования и их обсуждение

Таким образом, принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состо-

ит в порядке распределения накладных расходов.

Распределение затрат на основе видов деятельности становится сложной задачей для любого типа бизнеса. Фактически, процесс реализации этой концепции может иметь несколько преимуществ и недостатков.

Самым пожалуй главным преимуществом является возможность совершенствования бизнес-процессов. Поскольку на основе видов деятельности будут распределяться косвенные затраты для каждого продукта, бизнес-процессы становятся более конкретными и понятными. Таким образом, можно проследить, какие процессы идут хорошо, а какие требуют улучшения, где происходят потери. Это связано с тем, что процесс калькуляции на основе видов деятельности сможет определять виды деятельности, не связанные с добавленной стоимостью. Это поможет улучшить распределение ресурсов для прибыльной деятельности.

Следующим преимуществом является то, что данный метод связан с ценообразованием, а также и ценовой политикой в целом. Метод, используемый для калькуляции на основе видов деятельности, будет учитывать затраты аналогично тому, как производственные работы выполняются. Таким образом, это позволит

бизнесу понять, куда направляются накладные расходы. Данные позволят руководству выявить ненужные затраты и расточительные продукты, чтобы использовать ресурсы продуктивно. Этот метод также помогает в определении цены услуг или продуктов.

Вместе с этим, функциональный метод учета затрат имеет и существенные недостатки.

Самым главным недостатком, который следует выделить – это сложность процесса сбора информации из-за наличия большого количества пулов затрат и факторов, определяющих стоимость изделия. Также это требует большого количества времени. Рабочие процессы стали более автоматизированными благодаря технологическим достижениям и автоматизации, а не увеличению труда. Кроме того, продукты стали более уникальными и специализированными, поскольку рынки стали более насыщенными. Если накладные расходы составляют большую часть расходов компании, функциональный учет затрат представляет собой очень трудоёмкий процесс.

Следующим недостатком можно назвать дороговизну внедрения данной системы, которая обусловлена тем, что организации, не имеющие штатного сотрудника, разбирающегося в стратегическом управленческом учете, вынуждены прибегнуть к сторонним организациям, что влечет за собой дополнительные финансовые вложения. Все это усложняет процесс внедрения и делает такую систему более сложной, чем традиционные системы определения стоимости продукта.

Также, исходные данные не всегда можно найти из обычных бухгалтерских отчетов. Отчеты данного метода не всегда соответствуют общепринятым прин-

ципам бухгалтерского учета и не могут использоваться для внешней отчетности. К тому же, данные, создаваемые методом ABC, могут противоречить стандартам эффективности управления, ранее установленным традиционными методами расчета затрат. Системные отчеты ABC-метода содержат информацию, в том числе данные о продуктах, которые могут отличаться от информации, представленной в отчете, для метода, ориентированного на традиционную стоимость. В некоторых случаях затраты, связанные с деятельностью, могут быть несущественными в некоторых сценариях принятия решений. Например, процесс калькуляции на основе деятельности не соответствует стандартам бухгалтерского учета, и его нельзя использовать для внешней отчетности, что может привести к ошибке принятия решения.

Выводы

Таким образом, метод ABC – это концепция учета затрат, которая может выходить за пределы традиционной системы затрат и может устанавливать причинно-следственную связь между изделиями и затратами, приходящихся на их производство. Применение такого инструментария управленческого учета в практической работе позволит своевременно идентифицировать конкретные процессы, требующие вмешательства со стороны руководителя для их последующей оптимизации. Расчет затрат по видам деятельности помогает компании более эффективно и упорядоченно распределять свои затраты. Данный метод позволяет провести существенную переоценку расходов в различных сферах деятельности одной организации: обслуживания производства, управления и сбыта.

Библиографический список

1. Ермакова Н.А. Использование ABC-метода при распределении и анализе коммерческих расходов // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 9(42). С. 30-35.
2. Ефимов В.В. Метод ABC: учебно-методическое пособие / В.В. Ефимов, Н.В. Паймушкина. Ульяновск: УлГТУ, 2006. 32 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. 448 с.
4. Сохарев Н.А., Мокеева Е.В., Закорецкая О.С. Распределение и анализ накладных расходов методом ABC // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 5 (53). С. 28.
5. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000.