

## Содержание

### Введение

1. Возникновение систем учета затрат по функциям
2. Сущность функционального учета затрат
3. Преимущества функционального учета затрат
4. Этапы внедрения и варианты реализации ABC-метода

### Заключение

### Список использованных источников

### Введение

Учет затрат - важнейший инструмент управления предприятием. Необходимость учета затрат на производство растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастают требования к рентабельности. В современной жизни важнейшей категорией становится прибыль. Прибыль предприятия обусловлена его доходами и расходами. Поэтому учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции, а также аналитические методы нахождения оптимальных управленческих решений выдвигаются в центр внимания. Предприятия должны иметь четкое представление об окупаемости различных видов готовых изделий, эффективности каждого принимаемого решения и их влияние на финансовые результаты, а также на величину затрат.

При реальном функционировании рыночных механизмов возникает необходимость совершенствования и создания четкой системы учета и контроля затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в рамках управленческого учета.

Рынок изменяет подходы к построению системы управления себестоимостью.

Только достоверная и оперативная информация о всех производственно-хозяйственных процессах позволит предприятию определить степень риска, связанную с резким изменением спроса на выпускаемую продукцию, определить конкурентоспособную цену выпускаемых изделий, провести оперативный анализ безубыточности предприятия, обосновать альтернативные решения для успешного проведения финансовой и инвестиционной политики с учетом потенциальных и социальных выгод.

С развитием современного производства доля прямых расходов в себестоимости продукции сокращается, в то время как доля накладных расходов повышается. В этой ситуации общепринятые подходы к распределению накладных затрат могут привести к неверным управленческим решениям. Тема функционального учета затрат на данном этапе весьма актуальна.

## 1. Возникновение систем учета затрат по функциям

При распределении накладных расходов на продукцию традиционные системы используют, как правило, объемные показатели (часы работы основных производственных рабочих, время работы оборудования), которые позволяют точно определить количество ресурсов, потребленных в зависимости от количества произведенных единиц каждого вида продукции. Эти ресурсы включают труд основных производственных рабочих, основные материалы, электроэнергию и затраты, связанные со станками и оборудованием. Также существуют ресурсы, необходимые для деятельности, не связанной напрямую с физическими объемами производства. Такая деятельность включает в себя обеспечение перемещения и закупку материалов, наладку оборудования, промежуточный технический контроль продукции, составление графиков производственного процесса. Так что традиционные системы учета производственных затрат предполагают, что производимые продукты потребляют все ресурсы пропорционально объему их производства, тем самым искажая себестоимость продукции.

Традиционные системы калькулирования производственных затрат были созданы несколько десятилетий назад, когда большинство предприятий производили ограниченный ассортимент продукции. Затраты на основные материалы и на труд основных производственных рабочих были доминирующими. Накладные расходы были не очень велики, поэтому неточность распределения производственных затрат на продукцию была незначительна. Затраты на обработку информации были достаточно велики и применение более сложных методов распределения накладных расходов было неоправданно.

В настоящее время предприятия производят широкий ассортимент продукции. Затраты на труд основных производственных рабочих составляют незначительную часть совокупных затрат, а доля накладных расходов достаточно велика.

Упрощенные методы распределения накладных расходов на продукцию, которые используют в качестве базы труд основных производственных рабочих, доля которого снижается, перестают оправдывать себя, тем более, что затраты на более сложные методы обработки информации перестали быть барьером для их использования. В такой обстановке в конце 1980-х гг. сложились условия для возникновения учета затрат по функциям.

Р. Купер и Р. Каплан (Cooper and Kaplan, 1988) разработали более строгий подход к отнесению накладных расходов на продукт и расчета себестоимости. Они назвали этот подход функциональным учетом затрат, или учет затрат по функциям (activity-based costing - ABC).

## 2. Сущность функционального учета затрат

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжений, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей. При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и

статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

В основе ABC-метода лежит понятие действия (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд, желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов.

Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующую их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности.

Однако те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в случаях, когда она однородна, если это подразделения выполняет только одну функцию, например снабжения или сбыта. Большинство подразделений выполняет разнородные функции, требующие разных расходов. Кроме того даже разнородную функцию можно разделить на ряд последовательных этапов действий, отличающихся разным уровнем затрат. ABC-метод позволяет это сделать системно. В результате менеджеры получают информацию в начале о стоимости действий (операций), а затем, при необходимости, о затратах на продукты, с производством и продажей которых эти действия связаны. Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода ABC на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

Затраты действий являются своего рода «кирпичиками», из которых постепенно формируются расходы функций, мест затрат, центров ответственности, себестоимость полуфабрикатов и отдельных продуктов.

В отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции метод ABC не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а, наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом

случае часть накладных расходов должна распределяться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбирать более обоснованную.

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования - вид продукции (работ, услуг).

Функциональный метод основан на утверждении, что у предприятия имеется определенный объем ресурсов, который позволяет ему выполнять производственные функции. Эти ресурсы распределяются по функциям пропорционально драйверам затрат, то есть затратнообразующим факторам. Издержки по каждой функции относят на объект калькулирования, в качестве которого могут выступать изделие, товар, услуга, клиент, заказ.

### 3. Преимущества функционального учета затрат

Первоначально ABC - метод пытались применить для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Уже давно многие специалисты отмечали, что обезличенный расчет и учет общей суммы накладных расходов, даже с разбивкой их на затраты, связанные с работой оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, при распределении их пропорционально единой базе дает искаженные результаты о величине реальной себестоимости изделий и услуг, что приводит к неправильным решениям. Применение метода ABC позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

Вместе с тем качественно новый уровень управленческих задач, информационной базой решения которых может стать ABC - метод, расширили сферу его применения. Он стал одним из важнейших методов изыскания возможностей снижения издержек изготовления и сбыта, трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда и рентабельности производства, улучшения стоимостных показателей деятельности предприятия.

Часто ABC называют операционно-ориентированным методом. В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод:

- представляет информацию в форме понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
- распределяет накладные расходы в соответствии с участием их в процессах изготовления и сбыта тех или иных товаров, видов продукции и услуг;
- позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции, роста производительности труда.

Расчеты по ABC - модели позволяют получить больший объем информации для принятия управленческих решений и решения задач поставки точно в срок, управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта, реинжиниринга, бизнес-процессов.

Управление использованием ресурсов и всем бизнесом выдвигают определенные требования к составу необходимой для этого оперативной информации. К сожалению, традиционные методы учета затрат и калькуляции издержек отстали от

современных методов управления бизнесом. В результате оценка издержек, их эффективности не всегда соответствует действительности, что приводит к ошибочным решениям. Концепция ABC позволяет получить более точную информацию об издержках, что обеспечивает менеджерам возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке. ABC - один из методов, позволяющих указать на возможные пути улучшения стоимостных параметров деятельности предприятий, достичь улучшений в их работе по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Расчеты, основанные на ABC - модели, обеспечивают получение большего объема информации, необходимой для принятия управленческих решений в других проблемных областях, например при выборе клиентов или в ценообразовании. ABC характеризует функции людей, машин и оборудования и отражает уровень потребления ресурсов функциями, а также причины его изменения. ABC является методом, на основе которого осуществляется управление деятельностью предприятия.

Одна из основных целей внедрения ABC - моделей заключается в получении максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным клиентом или сектором рынка.

В целом ABC - метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж. Преимущества функционального метода становятся очевидными, когда на одном предприятии производится широкий ассортимент продукции. Дело в том, что при производстве разнородной продукции потребуется гораздо больше временных и финансовых затрат на составление графиков производства, наладку оборудования, контроль качества, осуществление заказов и доставку всех комплектующих от поставщика и со склада.

В этом случае к драйверам затрат относятся: количество наладок оборудования, количество комплектующих и материалов, число проверок по контролю качества и операций по исправлению брака. Зная причину возникновения определенных накладных расходов, можно обоснованно отнести их на себестоимость отдельного продукта. Поэтому для каждого вида накладных расходов необходимо, прежде всего, точно определить драйвер затрат.

#### 4. Этапы внедрения и варианты реализации ABC-метода

Механизм внедрения ABC - метода обычно включает в себя следующую последовательность этапов разработки и внедрения.

##### 1. Формирование и утверждение реестра и классификатора действий.

Для формирования реестра используются различные методы: наблюдение, хронометрические системы, анкетное изучение, интервьюирование.

На основе сформированного реестра разрабатывается единый классификатор видов действий предприятия, которые кодируются в наиболее удобной для управления форме. Могут использоваться различные системы кодирования: порядковая, серийная, многоуровневая, комбинированная. Основные определяющие факторы:

доступность, простота в обращении и адекватность отображения формирования информации по каждому производственному циклу и функции.

2. Выбор и утверждение драйверов для каждого действия.

Драйвер (носитель затрат действия) - это фактор, который оказывает наибольшее влияние на затраты данного процесса и может быть количественно измерен. Такими носителями могут быть количество поставок сырья и других ресурсов, заказов на покупку, количество тонн погрузки и выгрузки и др. Это важнейший показатель для управления затратами, так как непосредственное воздействие на носитель издержек является источником их снижения.

3. Формирование и утверждение требований к первичным документам.

Основная задача данного этапа - обеспечение возможности получения информации о величине прямых затрат, связанных с определенным действием, и количестве потребленных носителей издержек по отдельным видам продукции, работ, услуг.

Для отражения затрат в разрезе деятельности в соответствии с введенным классификатором предусматривается порядок отражения в первичных документах, оформляющих расход, аналитического кода вида деятельности.

Информация, отражаемая в первичных документах о затратах ресурсов предприятия, должна обеспечивать возможность формирования отчетов о затратах по тем видам деятельности, которые предусмотрены в реестре.

4. Оформление первичных документов в соответствии с требованиями АВС.

5. Сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостной комплекс.

Первым шагом в определении затрат в разрезе действий является распределение между ними при помощи драйверов ресурсов производственных, накладных и других издержек, связанных с обеспечением производства и сбытом продукции. Простейший способ - первоначальное разделение их на затраты, связанные с оборудованием, и расходы, вызванные немашинными действиями, выполняемыми людьми.

6. Расчет ставок драйверов (носителей затрат) в разрезе действий (функций).

Драйвер действия позволяет определить какая часть функции того или иного подразделения используется конкретным объектом издержек. Эта мера является составной частью оценки стоимости продукции и финансовых результатов ее продаж в разрезе покупателей.

7. Калькуляция затрат на объекты.

Варианты реализации АВС-метода

Существуют два основных варианта реализации АВС - модели:

- посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;
- внедрение АВС - модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют дополнительные подсистемы счетов. Контроль правильности отражения информации в блоке учета затрат по процессам производится посредством использования счетов-зеркал.

При использовании специальной отчетности на основе первичных документов и расчетов наряду с обозначением вида и места затрат указывают обозначение кода (шифра) функции или процесса их потребления. Прямые затраты относят на изделия, полуфабрикаты и услуги прямо. Общие косвенные расходы дополнительно группируют по указанным признакам функциональной принадлежности. Не исключается и вариант выборочного расчета или объединения общих затрат однородных по назначению мест издержек, однако эти способы дают менее точные результаты.

При использовании второго метода необходимо чтобы дополнительные счета управленческого учета позволяли получать информацию о величине затрат по процессам снабжения, производства, сбыта и обслуживающим их функциям маркетинга, технического обеспечения и обслуживания. Внедрение этого варианта обеспечивает ряд преимуществ:

- уменьшаются трудозатраты, связанные с дублированием информации о затратах в двух параллельных системах;
- за счет первичного контроля и последующего контроля обеспечивается достаточный уровень точности учетных данных;
- упрощается процедура и увеличивается быстрота обработки информации и получения необходимых отчетов.

При разработке проекта АВС на базе существующей системы необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательства в части формирования отражения информации о себестоимости, выручке от реализации и имуществе предприятия, необходимость оптимизации учетной политики, а также требование рациональности формирования информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать дополнительные издержки, связанные с получением соответствующих данных.

Для учета текущих затрат предприятия используются счета раздела III плана счетов «Затраты на производство». Счета 30 - 39 используются для учета затрат по АВС - методу. В рамках финансовой отчетности обороты и конечное сальдо по этим счетам не отражаются.

Контроль правильности отражения информации о затратах производится с использованием специальных счетов - зеркал: 30 «Затраты АВС», 33 «Затраты в разрезе объектов»; 39 «Накопитель затрат».

На основании первичных документов, информация которых вводится в информационную среду предприятия одновременно, одновременно происходит корректировка данных регистров по счетам:

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства и счетов АВС.

Счет 30 «Затраты по АВС» по дебету корреспондируется со счетами: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному

страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

По кредиту счет 30 «Затраты по АВС» корреспондируется со счетом 33 «Затраты в разрезе объектов» - отражается распределение накопленных затрат на соответствующие объекты.

По дебету счета 33 «Затраты в разрезе объектов» собираются затраты, которые можно прямо отнести на соответствующие объекты учета. Сальдо по дебету счета показывает накопленный объем затрат с начала года.

Полная себестоимость объектов формируется в конце отчетного периода посредством осуществления корреспонденции счета с кредитом счета 30 «Затраты по АВС».

Заключение

функциональный учет группировка затрата

Функциональный метод представляет собой один из подходов определения затрат, составляющих себестоимость продукции, и может быть использован как при позаказном методе, так и при попроцессном.

Преимущество этого подхода при определении себестоимости заключается в достаточно большой точности расчетов. В себестоимости продукции учитываются все затраты - как прямые, так и косвенные. Причем проблема распределения накладных затрат по некорректно выбранной базе отсутствует. При использовании функционального метода нет необходимости разделять затраты на переменные и постоянные. Следовательно, все издержки предприятия становятся управляемыми. Указанные преимущества позволяют использовать функциональный метод при долгосрочном планировании. Преимущества функционального метода становятся очевидными, когда он применяется в высокотехнологичных отраслях, а также на предприятиях, выпускающих широкий ассортимент разнородной продукции. Тем не менее стоит указать на высокую трудоемкость и значительные затраты, связанные с внедрением этого метода.

Метод АВС рассматривает затраты с точки зрения не только себестоимости конечных продуктов, но и как расходы на работу, выполнение определенных функций и действий. Это создает дополнительные возможности для контроля затрат теми, кто их осуществляет

Метод АВС позволяет более эффективно управлять накладными расходами, поскольку создает возможность для анализа причин возникновения затрат в рамках предприятия.

Метод АВС позволяет более точно оценить не только рентабельность отдельных видов продукции, но и выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта. Метод АВС достаточно сложен и допускает определенные условности в применении. Его использование и особенно замена им традиционных методов группировки затрат в управленческом учете должны быть экономически и методологически обоснованными.

Одна из основных целей внедрения АВС - моделей заключается в получении



максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным объектом. Объектом может выступать как отдельный вид продукции, так и отдельный клиент или сектор рынка.

Подход к распределению накладных расходов, предусмотренный функциональным методом, позволяет с большей точностью распределять накладные расходы. Такое распределение позволяет объективней исчислять затраты на производство каждого вида продукции.

Список использованных источников

1. Бухгалтерский управленческий учет / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. - Москва 2007 - 316 с.
2. Бухгалтерский управленческий учет в промышленности / О.В. Головач, О.П. Моисеева, И.А. Летуновская, А.А. Проволович, Е.Н. Шибeko. - Минск 2011 - 85 с.
3. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр: Инфра-М, 2011. - 576 с....