

Багаев Илья Владимирович

**ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ
ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань - 2008

Диссертация выполнена в ФГОУ ВПО «Казанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, профессор
Гарифуллин Казим Мугаллимович

кандидат экономических наук, доцент
Яхина Луиза Тагировна

Ведущая организация – ГОУ ВПО Марийский государственный
технический университет

Защита состоится «19» ноября 2008 года в 14 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «17» октября 2008 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д-р экон. наук., доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. За последние годы число торговых фирм, действующих на территории субъектов РФ, значительно возросло. Данный факт объясняется тем, что многие компании из городов-мегаполисов, не находя перспектив развития у себя на месте, начали искать менее насыщенные рынки сбыта. Результатом этого явилось бурное освоение региональных рынков, что привело к ужесточению конкуренции на них. Это, в свою очередь, привело к возникновению новых требований по ведению бизнеса, в частности, актуализировалась проблема обоснования величины расходов на продажу, статьи которых традиционно преобладают в общем объеме статей торговой компании. Имея представление о том, как ведут себя эти расходы относительно единицы, партии, вида товара или товарной группы, можно с большим успехом решать такие традиционные для торговых компаний задачи, как оптимизация ассортимента, гибкое ценообразование, снижение удельных затрат и др.

Наиболее передовым подходом, призванным помочь руководству в решении перечисленных задач, является функциональный метод учета затрат, первое упоминание о котором появилось осенью 1988 года. Спустя двадцать лет можно утверждать, что функциональный метод, который в научной литературе называется также ABC-методом, прошел проверку временем, поскольку на сегодняшний день его применяют около трети всех западных компаний.

Внедрение функционального метода учета затрат предполагает владение спецификой не только самого ABC-метода, но также знания специфики финансового (торгового) учета, информация которого в случае его интеграции ABC-методом будет являться базой для осуществления калькуляционных расчетов. Помимо этого трудоемкость ABC-метода приводит к необходимости автоматизации калькуляционных процессов и выстраивания каналов обмена информацией между финансовой и управленческой бухгалтерией. Кроме того, на основе ABC-метода может быть создан механизм управления затратами организации (ABM-метод) и процедуры их планирования с последующим формированием бюджетов (ABV-метод). Все это действует в комплексе, а стало быть, требует теоретического и практического освещения, делая его актуальным.

Степень разработанности темы исследования. В процессе написания диссертации нами было исследовано большое количество разных источников, в частности, кандидатские и докторские диссертации, полностью или частично

посвященные АВС-методу, например: Галкиной Е.В., Ермаковой Н.А., Петросяна А.П.; научные труды отечественных ученых-экономистов: Вахрушиной М.А., Вороновой Е.Ю., Ивашкевича В.Б., Кавериной О.Д., Керимова В.Э., Соколова А.Ю., Улиной Г.В; научные труды зарубежных ученых: Апчерча А., Датара Ш., Друри, К., Фостера Дж., Хорнгрена Ч.; статьи в периодических изданиях: Ерижева М.К., Ермаковой Н.А., Ивлева В.А., Лямзина О.Л., Поповой Т.В., Самусенко, С.А., Титовой В.А. и др.; электронные ресурсы, в частности, сайты компаний, занимающихся консультацией и внедрением АВС-метода в организациях.

При этом следует отметить, что количество источников, посвященных АВС-методу, за последние годы значительно увеличилось, что объясняется ростом интереса ученых и менеджеров компаний к данному методу калькулирования. В то же время автор не нашел достаточного количества информации об особенностях применения АВС-метода в торговых организациях. Можно упомянуть лишь о статьях, написанных авторами: Александровым О.А., Атамановым Д.Ю., Галкиной Е.В. и Шигаевым А.И.

В целом можно констатировать, что степень разработанности выбранной темы исследования является недостаточной ввиду отсутствия источника, в котором наиболее полно и доступно излагались бы теоретические и практические аспекты применения АВС-метода в торговле. При этом необходимо учитывать, что если методология калькулирования на основе АВС-метода в торговле существенно не меняется, то учетно-аналитические аспекты, прогнозирование затрат и автоматизация приобретают в торговой организации ряд особенностей, которые в специализированной литературе по-прежнему остаются нераскрытыми. Все это в итоге обусловило выбор темы данной диссертации и основные направления ее разработки.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертации является исследование и разработка теоретических положений и практических рекомендаций применения функционального метода учета затрат в торговых организациях. Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- обосновать необходимость применения АВС-метода в торговле путем анализа существующей нормативной базы, а также посредством сопоставления методик управления затратами торговых организаций, предлагаемых теорией управленческого учета на современном этапе;

- объединить существующие теоретические разработки, связанные с методологией применения ABC-метода в торговле;
- разработать учетно-аналитическую модель применения ABC-метода в торговле с отражением на синтетических управленческих счетах результатов калькулирования как по фактическим, так и по плановым ставкам драйверов;
- выявить взаимосвязь между вариантами формирования себестоимости приобретаемых товаров и номенклатурой статей затрат, подлежащих распределению ABC-методом;
- раскрыть особенности интеграции ABC-метода с информацией финансового учета торговой организации при различных вариантах организации учета товаров;
- предложить пути и раскрыть возможности интеграции ABC-метода с элементами СVP-анализа;
- раскрыть особенности интеграции ABC-метода с системой бюджетирования торговой организации;
- разработать этапы и раскрыть особенности автоматизации ABC-метода в торговой организации с помощью общедоступных программных средств.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» специальности 08.00.12 Паспорта специальностей ВАК: п. 1.4. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа», п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.9. «Проблемы учета затрат и калькулирование себестоимости, методы её статистического анализа».

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является совокупность методологических, интеграционных и практических вопросов внедрения и применения ABC-метода в организациях торговли. Объектом исследования являются торговые организации, в частности, магазин розничной торговли ООО «Арагат», торгово-посредническая фирма ООО «Новокам-сервис», ООО «Модерн» и др. В диссертационном исследовании использовались организационно-распорядительные и учетные документы данных хозяйствующих субъектов.

Методологической основой для диссертационного исследования послужили разработки отечественных и зарубежных ученых в области управленче-

ского учета, торгового учета, управленческого анализа, автоматизации учетных систем, нормативные положения и методические рекомендации по вопросам бухгалтерского учета, а также статьи в периодических изданиях.

Научная новизна исследования заключается в комплексном решении вопросов, связанных с теоретическими и прикладными аспектами применения функционального метода учета затрат в торговой организации, а именно:

- разработаны учетно-аналитические модели функционального метода учета затрат торговой организации, основанные на использовании как фактических, так и плановых ставок драйверов с отражением результатов калькулирования и отклонений на синтетических управленческих счетах;

- выявлена зависимость между вариантами формирования себестоимости приобретаемых товаров в финансовом учете и номенклатурой затрат, подлежащих распределению АВС-методом в управленческом учете;

- раскрыты возможности и особенности интеграции функционального метода учета затрат с данными финансового учета торговой организации при различных вариантах организации учета товаров;

- разработаны варианты интеграции АВС-метода с элементами СVP-анализа в организациях торговли; исследованы возможности, характерные для данной интеграции, в частности, связанные с прогнозированием затрат, исходя из роста и снижения товарооборота в разрезе отдельных товарных групп;

- раскрыты особенности интеграции функционального метода учета затрат с системой бюджетирования в торговой организации; разработана новая методика расчета бюджетной стоимости обслуживающих и управляющих операций, основанная на выделении суммы вторичных затрат из бюджетной стоимости основных операций;

- предложены макеты ведомостей распределения затрат между операциями, ведомостей распределения стоимости обслуживающих и управляющих операций между основными операциями, отчетов о квартальном потреблении драйверов центрами ответственности, а также других учетных регистров, применяемых в условиях автоматизации АВС-метода.

Практическая значимость работы состоит в возможности применения изложенных в диссертации подходов, связанных с внедрением АВС-метода, а также в том, что на основе диссертации торговая организация может выбрать для себя приемлемый вариант внедрения АВС-метода. Возможность выбора

обуславливается достаточным количеством охарактеризованных в работе элементов АВС-метода, которые можно сочетать друг с другом, а также с другими методами и системами – в случае их интеграции с АВС-методом. Таким образом, положения диссертации могут использоваться в процессе разработки учетной политики для целей АВС-метода. Помимо этого в работе изложены основные подходы к автоматизации АВС-метода, возможность выбора одного из которых остается за организацией. Кроме того, в качестве образцов приведены и описаны формы основных регистров, которые могут понадобиться программистам и управленческому персоналу в случае, если руководство примет решение о создании автоматизированной системы АВС-метода собственными силами.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования были апробированы в торговых организациях города Набережные Челны. Отдельные положения докладывались на международных и республиканских межвузовских конференциях. Результаты работы изложены в 10 статьях, общим объемом 5,2 печатных листа, в том числе 3 статьи в журналах, рекомендованных ВАК, общим объемом 2,35 печатных листа; а также 7 статей в сборниках международных научно-практических конференций, общим объемом 2,85 печатных листа.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и девяти приложений. Работа изложена на 188 страницах, иллюстрирована 33 рисунками и 25 таблицами.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, поставлена цель, определены задачи, указаны объекты исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Методологические и учетные аспекты применения АВС-метода в торговых организациях» исследована нормативная база по учету затрат торговой организации, приведен краткий обзор текущих подходов к управлению затратами (издержками обращения), даны определения АВС-методу и отдельным его элементам, обобщены и адаптированы к специфике работы торговой организации существующие теоретические разработки в области применения АВС-метода, приведены варианты формирования, обработки и

анализа учетной информации с одновременным отражением получаемых результатов на счетах управленческого учета.

В результате проведенных исследований нами был сделан вывод, что функциональный метод учета затрат (ABC-метод) в торговле представляет собой вариант формирования достоверной информации о себестоимости реализуемых товаров, обслуживаемых клиентов и протекающих в организации бизнес-процессов, осуществляемый путем предварительного распределения потребленных ресурсов между операциями и последующим перенесением стоимости операций на конечные объекты калькулирования (товары, клиентов, каналы сбыта и пр.). Для большей наглядности ABC-метод был представлен нами в схематичном виде.

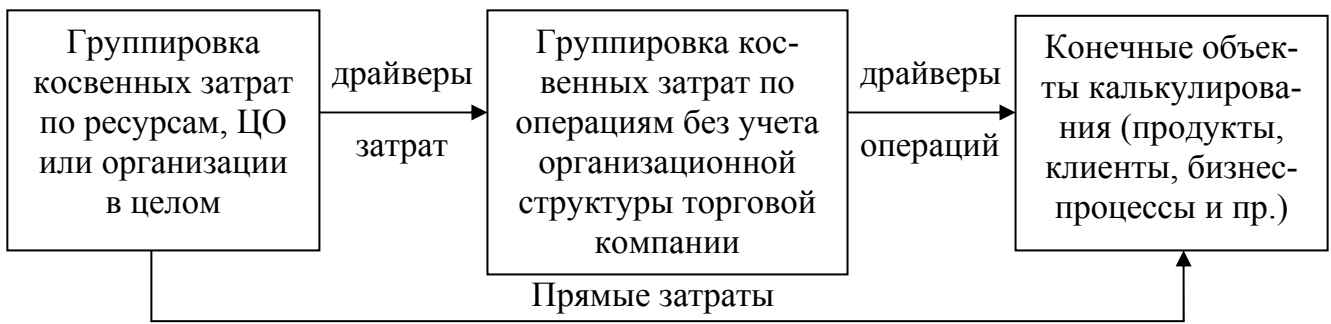


Рис. 1. Общая схема ABC-метода

Согласно рисунку 1 все прямые по отношению к объектам калькулирования расходы сразу относятся на себестоимость соответствующих товаров, заказов, клиентов и пр., а косвенные - проходят через систему драйверов, в рамках которой происходит их распределение. Таким образом, для общей схемы ABC-метода возможность исчисления полной стоимости операций не является принципиальной по-сути, и ориентирована она главным образом на исчисление себестоимости конечных объектов калькулирования.

В процессе диссертационного исследования нами были систематизированы подходы, связанные с предварительной группировкой косвенных затрат. К данным подходам, по нашему мнению, можно отнести следующие:

1. распределение между выполняемыми в организации операциями каждой статьи затрат, учтенной по организации в целом;

2. распределение между выполняемыми в организации операциями каждой группы однородных статей затрат, учтенной по организации в целом. Данный подход часто применяется в сочетании с первым подходом;

3. распределение статей затрат между ресурсами, под которыми понимают объекты имущества и персонал. При этом объекты имущества делят на оборудование, транспорт и помещение (земля). Стоимость содержания каждого ресурса будет распределяться между выполняемыми им операциями;

4. статьи и группы затрат, а также ресурсы группируются в рамках каждого центра ответственности (ЦО) – структурного подразделения организации, во главе которого находится лицо, отвечающее за вверенные ему материальные, трудовые и денежные средства. В рамках каждого центра ответственности выполняются десятки операций, на которые будут распределяться сгруппированные косвенные затраты.

Помимо этого в процессе внедрения ABC-метода в торговой организации нами был опробован еще один вариант, предусматривающий группировку статей косвенных расходов по функциональному признаку, в результате применения которого выделенные группы статей можно сразу рассматривать в качестве операций, минуя этап распределения с помощью драйверов затрат. Однако данный подход не всегда может быть применен, так как зависит от качества уже имеющейся системы управления затратами в торговой организации.

Драйвер затрат, по нашему мнению, представляет собой показатель, который раскрывает основную причину возникновения затрат и связывает ее с выполняемыми в организации операциями. Поскольку под затратами чаще всего понимают денежное выражение израсходованных на определенные цели ресурсов, то в качестве основной причины возникновения затрат используются их количественные и временные показатели: отработанное время в часах, количество израсходованных бланков документов, километры, м² и др. Взаимосвязка затрат с операциями в свою очередь происходит путем нахождения ставки драйвера затрат, которая представляет собой стоимость единицы драйвера и рассчитывается по формуле 1. Далее ставка драйвера умножается на количество потребленного каждой операцией драйвера, в результате чего происходит распределение статьи затрат.

$$r = \frac{\text{Статья/группа косвенных затрат}}{\text{Общее значение драйвера}} \quad (1)$$

Ставка драйвера затрат может рассчитываться как по окончании отчетного периода, так и до его начала, т.е. речь идет о фактической и плановой ставке драйвера соответственно. Фактическая ставка драйвера позволяет относительно точно распределять косвенные затраты организации, однако оперативность такого распределения довольно низка, поскольку обработка информации ведется по факту уже случившихся событий. Плановая ставка устанавливается заранее – на квартал или год, в течение которых она остается неизменной. Это дает возможность учесть влияние сезонных колебаний и выровнить их в течение года (если применяется годовая плановая ставка).

Под операцией нами понимается совокупность действий, имеющих общий конечный результат выполнения. Например, операция «Фасовка товаров» может состоять из следующих действий: упаковать продукт в целлофан, взвесить его, наклеить штрих-код и в ряде случаев – уложить товар на витрины.

По назначению все совершаемые в торговой организации операции делятся на основные, обслуживающие и управляющие. Основные операции зависят непосредственно от уровня товарооборота и сами способны влиять на него, что обусловлено наличием неразрывной связи между ними и конечными объектами калькулирования. Обслуживающие операции предназначены для создания условий, обеспечивающих нормальное выполнение основных операций организации. Наличие управляющих операций обусловлено их взаимосвязью со всеми обслуживающими и основными операциями, поскольку на любом участке работы существует иерархическая подчиненность одних сотрудников организации другим.

В результате применения данной классификации возникает необходимость в отнесении стоимости обслуживающих и управляющих операций либо на основные операции, либо непосредственно на конечные объекты калькулирования. При этом стоимость неосновных операций может распределяться тремя методами, которые по аналогии с методами распределения затрат между центрами ответственности можно назвать: методом прямого распределения, методом пошагового распределения и методом взаимного распределения.

Иногда в целях упрощения методики применения ABC-метода стоимость управляющих (иногда обслуживающих) операций не относится ни на конечные объекты калькулирования, ни на основные и обслуживающие операции, а по

аналогии с методом развитого директ-коста ставится на уменьшение финансового результата в конце отчетного периода. Мотивируется это тем, что данные затраты являются «неотносимыми», т.е. их невозможно обоснованно отнести на промежуточный или конечный объект калькулирования.

Драйвер операции представляет собой показатель, пропорционально которому стоимость операции относится на конечные объекты калькулирования. Ставки драйверов операций - как и ставки драйверов затрат – могут рассчитываться как вначале, так и в конце отчетного периода, т.е. речь идет о расчетной плановой ставке и о фактической ставке драйвера операций соответственно.

Конечные объекты калькулирования представляют собой объекты, себестоимость которых необходимо найти. При этом специфика торговой деятельности предполагает необходимость разделения конечных объектов на две группы: «ориентированные на продукты» и «ориентированные на клиентов». Первая группа объектов калькулирования состоит из следующих позиций: единица товара; партия товара; вид товара; группа однородных товаров. Под второй группой конечных объектов калькулирования подразумевают: заказ; клиент; группа клиентов (сегмент рынка); канал сбыта. Иногда для полной оценки затрат торговая организация, применяющая ABC-метод, должна создавать сложные объекты калькулирования, такие как «товары-клиенты» и «клиенты-товары». Например, чтобы оценить рентабельность продажи конкретной партии товаров необходимо к себестоимости проданной партии прибавить стоимость обслуживания клиента, который эту партию приобрел. Помимо этого могут создаваться и другие объекты калькулирования, зависящие от специфики решаемых задач.

Для успешного формирования требуемой информации рекомендуется в условиях ABC-метода создавать классификатор операций, в котором бы операции систематизировались в последовательности их выполнения, либо в другой последовательности, при этом напротив каждой операции должен быть проставлен код, а также драйвер операции. В процессе применения ABC-метода коды операций могут проставляться в первичных документах, в результате чего появляется возможность группировать затраты по их принадлежности к конкретным операциям как в разрезе центров ответственности, так и в целом по организации. По аналогии с классификатором операций необходимо создать реестр конечных объектов калькулирования, в котором бы каждому объекту присваи-

вался свой аналитический код, что также позволит группировать затраты, прямые по отношению к конечным объектам калькулирования. Помимо этого, в торговой организации должна быть создана эффективная система сбора информации о значениях драйверов затрат и операций. Ответственность за сбор и представление такой информации должна быть возложена на подразделение, в рамках которого данные показатели возникают.

Помимо увеличения аналитики ABC-метод предполагает также ведение синтетического учета. С этой целью нами была разработана система управленческих счетов, которая в состоянии отразить процесс исчисления фактической себестоимости объектов калькулирования в организациях торговли (табл. 1.).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету затрат и калькулированию себестоимости
методом ABC

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1.	Учет прямых затрат объектов калькулирования	39	10, 41, 60
2.	Распределение косвенных затрат между операциями	30-32	10, 70, 69
3.	Списание стоимости не основных операций		
3.1.	- методом прямого распределения	39	31-32
3.2.1.	- методом пошагового распределения (1 вариант)	30, 32	31
		39	32
3.2.2.	- методом пошагового распределения (2 вариант)	30, 31	32
		30	31
3.3.	- при взаимном оказании услуг	31-32	31-32
4.	Списание стоимости основных операций на конечные объекты калькулирования	39	30
5.	Списание стоимости неотнесенных обслуживающих операций	90.2*	31/неот.
6.	Списание стоимости неотнесенных управляющих операций	90.2*	32/неот.
7.	Списание стоимости конечных объектов калькулирования	90.2*	39

Счет 30 «Основные операции» - активный, несальдовый (сальдо будет означать наличие нецелесообразных затрат, осуществляемых организацией); в дебете счета накапливаются фактические косвенные расходы в разрезе операций; по кредиту происходит списание (распределение) стоимости операций на

конечные объекты калькулирования. Счет 31 «Обслуживающие операции» - аналогичен счету 30. В зависимости от выбранной методики распределения счет 31 может корреспондировать с дебетами счетов: 30, 31, 32, 39 и 90.2*. Счет 32 «Управляющие операции» - аналогичен счету 31. Поскольку количество операций редко превышает нескольких десятков, их можно учитывать на субсчетах, открываемых к счетам 30-32. Соответственно к счету 30 будут открываться субсчета для основных операций, к счету 31 – для обслуживающих операций, к счету 32 – для управляющих.

Счет 39 «Конечные объекты калькулирования» - активный, сальдовый (сальдо означает фактическую стоимость нереализованных на конец отчетного периода товаров и смежных с ними объектов калькулирования); в дебете счета накапливаются прямые и косвенные фактические затраты в разрезе объектов калькулирования; по кредиту происходит списание стоимости объектов калькулирования, проданных в отчетном периоде. Поскольку перечень объектов калькулирования может быть большим, к счету 39 рекомендуется открывать субсчета для учета однородных групп калькулирования, каждая из которых, в свою очередь, детализируется по аналитике, зафиксированной в реестре конечных объектов калькулирования.

Списание стоимости проданных в отчетном периоде объектов калькулирования осуществляется с помощью управленческого счета 90.2* «Себестоимость продаж», на который, по нашему мнению, также может списываться стоимость неотнесенных операций. Счет 90.2* предусматривает ту же аналитику, что и счет 39, однако закрывается сам на себя по окончании отчетного периода.

Помимо нахождения фактической себестоимости конечных объектов калькулирования, торговая организация может применять плановые ставки драйверов, т.е. исчислять стоимость выполнения операций и себестоимость товаров заранее. С этой целью нами была разработана усложненная система проводок, предусматривающая существенное расширение перечня аналитических ведомостей, а также ввода дополнительных счетов: 33-35 и 36-38 (табл. 2.).

Счет 33 «Стоимость основных операций по плановой ставке» - активный; несальдовый; в дебете счета учитываются косвенные расходы, исчисленные по плановой ставке и фактическому потреблению драйвера основными операциями; по кредиту происходит списание стоимости основных операций, исчисленной по плановой ставке и фактическому потреблению драйвера, на счета 34, 35,

39 или 90.2*. Счет 34 «Стоимость обслуживающих операций по плановой ставке» - аналогичен счету 33. В зависимости от выбранной методики распределения может корреспондировать с дебетами счетов: 33, 34, 35, 39 и 90.2*. Счет 35 «Стоимость управляющих операций по плановой ставке» аналогичен счету 34. Счет 36 «Отклонение в стоимости основных операций по ценовому фактору» - активный, несальдовый. По дебету счета учитываются отклонения по ценовому фактору в фактической стоимости основных операций; по кредиту происходит списание отклонений на конечные объекты калькулирования, либо на сч. 90.2*. Счет 37 «Отклонения в стоимости обслуживающих операций по ценовому фактору» - аналогичен счету 36. В зависимости от выбранной методики распределения может корреспондировать с дебетами счетов: 36, 37, 38, 39 и 90.2*. Счет 38 «Отклонения в стоимости управляющих операций по ценовому фактору» аналогичен счету 37.

Таблица 2

Учет затрат и калькулирование по плановым ставкам методом АВС

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1.	Учет операций по плановой ставке в пересчете на фактическое потребление драйвера	33-35	30-32
2.	Списание стоимости операций на конечные объекты калькулирования	39	33-35
3.	Учет операций по фактической стоимости	30-32	10, 70, 69 и др.
4.	Учет отклонений в фактической стоимости операций по ценовому фактору	36-38	30-32
5.	Списание отклонений, рассчитанных по ценовому фактору	39 или 90.2*	36-38

Предложенная нами система счетов может быть применима в организациях, где имеет место система бюджетирования. Таким образом, речь в данном случае идет о АБВ-методе в сочетании с элементами стандарт-коста, предназначенными для выявления отклонений. Однако, в первую очередь, предложенные проводки предназначены для организаций, где система бюджетирования отсутствует, зато активно используются плановые ставки драйверов. Подобная вариативность методики обусловлена тем, что на синтетических счетах отражаются отклонения, выявленные только по ценовому фактору. Отклонения же по количественному фактору, наличие которых характерно для системы бюд-

жетирования, выявляются и фиксируются с помощью первичной документации и учетных регистров.

Во второй главе «Интеграционные аспекты применения ABC-метода в торговых организациях» описываются возможности объединения ABC-метода с различными системами учета и методами прогнозирования и управления затратами. В частности, автором было выделено три области для возможной интеграции:

1. интеграция ABC-метода с системой финансового учета торговой организации;
2. интеграция ABC-метода с элементами CVP-анализа;
3. интеграция ABC-метода с системой бюджетирования (ABV-метод).

В случае интеграции ABC-метода с системой финансового учета методы оценки хозяйственных событий, происходящих в организации, одинаковы в обеих системах учета, однако степень детализации информации – различна. При этом в целях ведения управленческого учета выделяются пустые позиции в действующем плане счетов (30-е счета), в частности, счета 30-32. При идеальных условиях функционирования компании информация, детализированная по счетам управленческого учета, должна совпасть с итоговыми данными по счету 44 «Расходы на продажу», а также по другим счетам финансового учета.

Для интеграции ABC-метода с данными финансового учета необходимо определить, какие статьи затрат согласно учетной политике торговой организации подлежат включению в себестоимость товара при его оприходовании, а какие учитываются бухгалтерией как расходы на продажу. В связи с этим было проведено исследование, по результатам которого нами была выявлена взаимосвязь между вариантами формирования себестоимости приобретаемых товаров в финансовом учете и номенклатурой затрат, подлежащих распределению ABC-методом в управленческом учете. Согласно п.6 и п.13 Положения по бухгалтерскому учету 5/01 (ПБУ 5/01), а также «Методическим указаниям Минфина» №119н в бухгалтерии может формироваться фактическая себестоимость, фактическая «усеченная» себестоимость, договорная стоимость и учетная стоимость приобретаемых товаров.

Фактическая себестоимость товаров состоит из перечисленных в п.6 ПБУ 5/01 статей затрат, связанных с приобретением товаров, их заготовкой и доставкой, а также доведением до состояния, пригодного к использованию. Дан-

ные затраты финансовая бухгалтерия включает в стоимость конкретных видов товаров самостоятельно. Управленческая бухгалтерия, таким образом, распределяет АВС-методом оставшиеся на счете 44 «Расходы на продажу» затраты общехозяйственного назначения, а также расходы, связанные со сбытовой деятельностью (например, затраты отдела маркетинга).

Фактическая «усеченная» себестоимость согласно пункту 13 ПБУ 5/01 предполагает учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) на счете 44 «Расходы на продажу». Таким образом, распределению методом АВС в этом случае помимо затрат общехозяйственного и сбытового назначения подлежат также ТЗР и иные расходы, связанные с заготовкой и доставкой товаров.

Если организация согласно пп. «а» п. 80 Методических указаний Минфина РФ № 119н приходит товары по договорным ценам приобретения, то на счете 44 «Расходы на продажу» помимо расходов общехозяйственного и сбытового назначения, а также ТЗР будут дополнительно учитываться расходы, которые согласно п. 6 ПБУ 5/01 входят в фактическую стоимость приобретения товаров, но не упоминаются в договоре купли-продажи. Данные расходы, не упоминаемые в договоре, включаются в состав ТЗР и отдельную статью затрат не образуют.

Последний вариант предусматривает применение счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В целях применения АВС-метода данный вариант может быть полезен, поскольку с помощью учетных цен, а также планового объема товарооборота, детализированного по видам и группам товаров, можно заранее найти себестоимость приобретения товаров в предстоящем отчетном периоде. Вкупе с плановыми ставками драйверов затрат появляется возможность планировать деятельность организации в целом с выходом на предполагаемые финансовые результаты в разрезе конечных объектов калькулирования. Вместе с тем данный вариант требует выявления отклонений от учетной стоимости, для чего в бухгалтерии параллельно рассчитывается фактическая себестоимость поступивших товаров. Соответственно, затраты, входящие в фактическую себестоимость, по аналогии с первым вариантом методом АВС не распределяются.

После детального ознакомления с учетной политикой организации и уточнением состава затрат, подлежащих распределению АВС-методом, необходимо разработать регистры аналитического учета к счету 39 «Конечные объекты

калькулирования». С этой целью нами были исследованы особенности интеграции функционального метода учета затрат с данными финансового учета торговой организации при различных вариантах организации учета товаров. Варианты организации учета товаров систематизированы на рисунке 2.

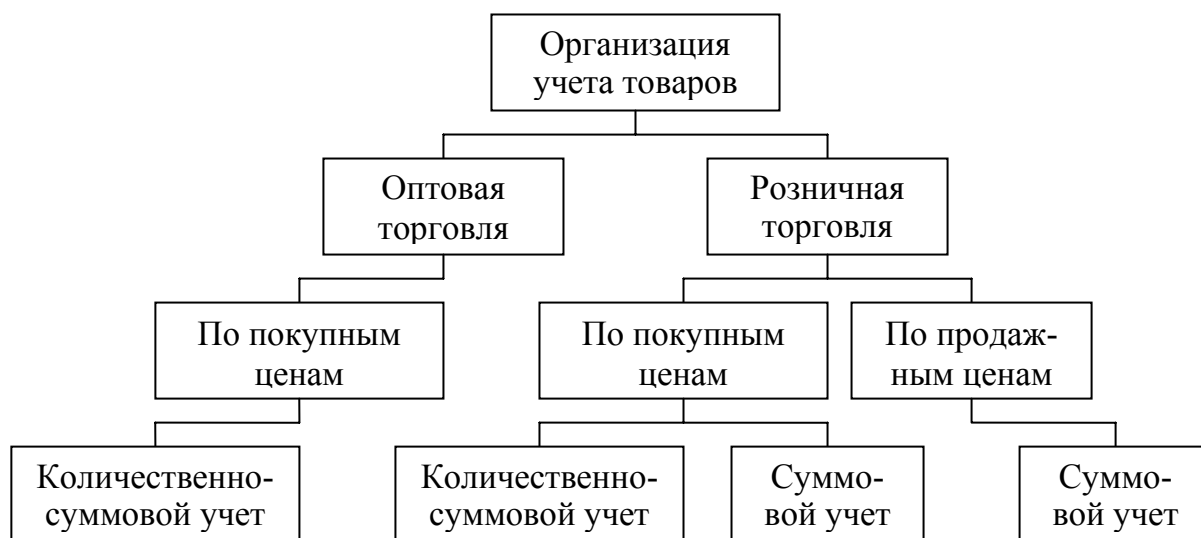


Рис. 2. Варианты организации учета товаров

Если организация занимается оптовыми продажами, то аналитический учет ведется в количественно-суммовом выражении, а поступающие товары приходятся по покупным ценам. Необходимость ведения в оптовых организациях количественно-суммового учета обусловлена тем, что для исчисления финансовых результатов необходимо знать, какие, конкретно, единицы товара были проданы, с тем, чтобы из общего товарооборота вычесть их покупную стоимость. Таким образом, аналитический учет в оптовых организациях ведется, главным образом, для формирования кредитового оборота по счету 41.

Однако в целях применения ABC-метода значимость имеет не сам кредитовый оборот, а его детализация в разрезе конечных объектов калькулирования – партий и видов товаров, на которые с помощью драйверов должна распределяться стоимость выполнения операций. В связи с этим можно предложить к счету 39 «Конечные объекты калькулирования» аналитику, аналогичную аналитике 41-го счета, с той лишь разницей, что на конец месяца товары, учтенные на 41 счете, будут выбывать по стоимости их приобретения, а на 39 счете покупная стоимость товаров будет предварительно увеличена на сумму распределенных на них методом ABC косвенных расходов. При этом в целях интегра-

ции ABC-метода с торговым учетом косвенные расходы должны быть полностью распределены на ту часть товаров, которая была продана в течение отчетного периода, в результате чего на начало и конец месяца остатки по счетам 39 и 41 будут совпадать. Совпадение остатков можно использовать как дополнительную возможность контроля оборотных средств организации.

Если организация занимается розничными продажами, то в ней также может вестись количественно-суммовой учет и применяться покупные цены. При этом аналитика по кредиту счета 41 формируется компьютерным способом в необходимом разрезе. Основной проблемой в этом случае является наличие широкого ассортимента продаваемых в розницу товаров, что в свою очередь обуславливает необходимость укрупнения конечных объектов калькулирования, учитываемых на счете 39, до однородных групп товаров. Соответственно, применяемая в организации система автоматизации должна иметь возможность формирования аналитики к счету 41 в том же разрезе, что применяется для 39 счета, т.е. в разрезе однородных групп товаров.

Помимо количественно-суммового учета розничные организации, ведущие учет по покупным ценам, могут применять суммовой учет, который подразумевает фиксацию общего объема товарной массы в стоимостном выражении без деления проданных товаров по ассортименту. В этом случае для выявления товарного остатка в разрезе наименований необходимо в конце каждого месяца проводить инвентаризацию, по результатам которой можно найти оборот по кредиту счета 41. Найденную по результатам инвентаризации покупную стоимость проданных товаров специалисты должны самостоятельно доводить до продажных цен. В дальнейшем, сопоставляя выручку от продаж конкретных видов товаров с их себестоимостью, рассчитанной ABC-методом, выявляется детализированный финансовый результат, а также рассчитывается рентабельность продаж видов товаров.

В организациях розничной торговли, применяющих суммовой учет товаров в сочетании с продажными ценами, имеет смысл, на наш взгляд, отказаться от учета прямых затрат и списывать на счет 39 только распределенные ABC-методом расходы на продажу. При этом эффективность продаж может быть найдена путем сопоставления реализованной торговой наценки (без НДС) вида/группы товаров с распределенными на тот же объект расходами на продажу.

Следующая исследованная нами область интеграции представляет собой сочетание метода ABC с элементами CVP-анализа. Узловым моментом в процессе такой интеграции является, по нашему мнению, выделение в стоимости каждой операции ее переменной и постоянной части. При этом нахождение переменной и постоянной составляющей возможно либо сразу для уже сформированной стоимости операции, либо заранее – для каждой статьи затрат организации, которые впоследствии будут распределены между операциями. Соотнесение статей/групп статей затрат или стоимости операций с объемом товарооборота осуществляется с помощью уже известных методик (аналитический метод, метод крайних точек, индексный метод, метод наименьших квадратов), суть которых подробно изложена в учебной литературе.

В результате предложенной нами интеграции происходит дополнительная детализация косвенных затрат, в результате чего процесс их дальнейшего перераспределения между конечными объектами калькулирования происходит поочередно – сначала для переменной, потом для постоянной составляющей в стоимости каждой операции. По окончании калькуляционных расчетов проводится анализ, результаты которого оформляются в виде отчетов высшему руководству торговой организации. При этом анализ может проводиться как на основе данных ABC-метода, так и на основе маржинального анализа. По результатам внедрения данной методики в торговой организации нами был сделан вывод о том, что предложенная интеграция методик способна привести к следующим эффектам:

1. принятию более обоснованных решений по сокращению затрат;
2. более точному исчислению себестоимости конечных объектов калькулирования;
3. дополнительным возможностям для прогнозирования стоимости операций и себестоимости конечных объектов калькулирования в зависимости предполагаемого роста/снижения товарооборота, как в целом по организации, так и по отдельным видам и группам товаров;
4. возможности расчета точки безубыточности для обслуживающих операций с целью определения эффективности их выполнения и др.

Недостатком методики ABC+CVP является трудоемкость счетных работ, а также необходимость осуществления затрат на переобучение персонала.

Завершающим этапом внедрения ABC-метода, в том числе интегрированного с элементами СVP-анализа, является построение в организации системы бюджетирования, при этом нами были выделены и охарактеризованы следующие этапы, связанные с формированием показателей бюджетов операций торговой организации: подготовительный, аналитический; расчетный и заключительный. Следует отметить, что в рамках подготовительного этапа нами была разработана новая методика расчета предварительной стоимости обслуживающих и управляющих операций. Суть данной методики сводится к выделению вторичных затрат из стоимости операций, для чего используются данные годовой ведомости распределения вторичных затрат, либо ее аналог, создаваемый в разрезе основных операций. По данным годовой ведомости проводятся следующие действия:

1. находятся общий и частные среднегодовые коэффициенты вторичных затрат в бюджетной стоимости каждой основной операции. При этом бюджетная стоимость основных операций формируется с учетом возможной величины вторичных затрат;

2. выделяется сумма вторичных затрат из бюджетной стоимости каждой основной операции с помощью общего среднегодового коэффициента;

3. выделенная сумма вторичных затрат распределяется между обслуживающими и управляющими операциями бюджетного периода пропорционально значениям частных среднегодовых коэффициентов.

Предлагаемая методика в условиях применения программного продукта позволяет формировать информацию о бюджетной стоимости обслуживающих и управляющих операций автоматическим путем, минуя длительный процесс сбора и обработки данных ответственными лицами.

В третьей главе «Внедрение автоматизированной системы ABC-метода в торговых организациях» обуславливается необходимость автоматизации, приводятся различные варианты формирования информации в условиях автоматизированной обработки данных, разбираются этапы внедрения автоматизированной системы ABC-метода, приводятся основные электронные регистры, демонстрируется возможность автоматизации ABC-метода с помощью общедоступных программных средств.

Калькулирование себестоимости ABC-методом является трудоемким процессом, а потому внедрение данного метода почти всегда происходит парал-

тельно его с его автоматизацией, которая может быть либо локальной, либо комплексной. В первом случае автоматизации подлежит лишь часть деятельности фирмы, например, отдел или участок работы, при этом, по нашему мнению, могут быть использованы следующие типы программного обеспечения:

1. электронные таблицы Microsoft Excel;
2. собственные программы фирмы (макросы в Excel, SQL Server и т.д.);
3. специализированные программы для ведения управленческого учета.

Во втором случае автоматизации подлежит компания в целом, для чего внедряется полноценная ERP-система, интегрирующая информацию отделов и служб в единый банк данных, массивы которого могут быть подвергнуты обработке и представлению в удобной для аналитиков форме. Таким образом, при комплексной автоматизации ABC-метод является лишь одним из модулей, который наряду с другими специализированными модулями используется для управления компанией.

На начальном этапе автоматизация ABC-метода происходит, как правило, с использованием электронных таблиц Microsoft Excel, что объясняется многими причинами, в частности: общедоступностью Microsoft Excel, гибкостью настройки, широким набором аналитических инструментов, экономией на обучении персонала и др. В процессе написания диссертации нами были разработаны макеты учетных регистров ABC-метода, которые могут быть применены в условиях автоматизации с помощью Microsoft Excel, в частности, речь идет об отчете о квартальном потреблении драйверов центром ответственности, ведомости распределения затрат между операциями, ведомости распределения стоимости обслуживающих и управляющих операций на основные, ведомости расчета ставок драйверов операций, ведомости распределения стоимости операций на конечные объекты калькулирования и др.

В случае автоматизации ABC-метода собственными силами при относительно небольших затратах на внедрение руководство получает продукт, подстроенный под существующие в организации особенности применения ABC-метода. При этом программисты способны откорректировать программу в любой момент, когда это необходимо пользователям (например, при изменении методологии ABC-метода, либо при расширении деятельности фирмы). Однако отладка собственного программного продукта даже у опытных специалистов занимает, по нашему мнению, слишком много времени.

Альтернативой внедрению собственными силами является приобретение специализированной программы у сторонних производителей. В настоящее время нами была найдена и систематизирована информация о следующих программных продуктах, разработанных зарубежными специалистами: 1) ABC Focus; 2) ABC Now; 3) Activity ABC; 4) Activity Analyzer; 5) AllFusion Process Modeler (ранее - BPwin); 6) Alphe Cost; 7) CMS-PC; 8) Cost Control; 9) Design/IDEF; 10) EasyABC Plus; 11) E3 12) FlexABM; 13) HyperABC; 14) EM Tool; 15) Impact 3C; 16) Merify ABM; 17) NetProphet; 18) Profile ABC; 19) Process Cost Analyzer; 20) The CostBluePrint. Из отечественных разработок можно упомянуть о программе VIP-costing, а также о ее модификации "1С-ВИПAnatex: ABIS.ABC", совместимой с «1С: Предприятие 8.0».

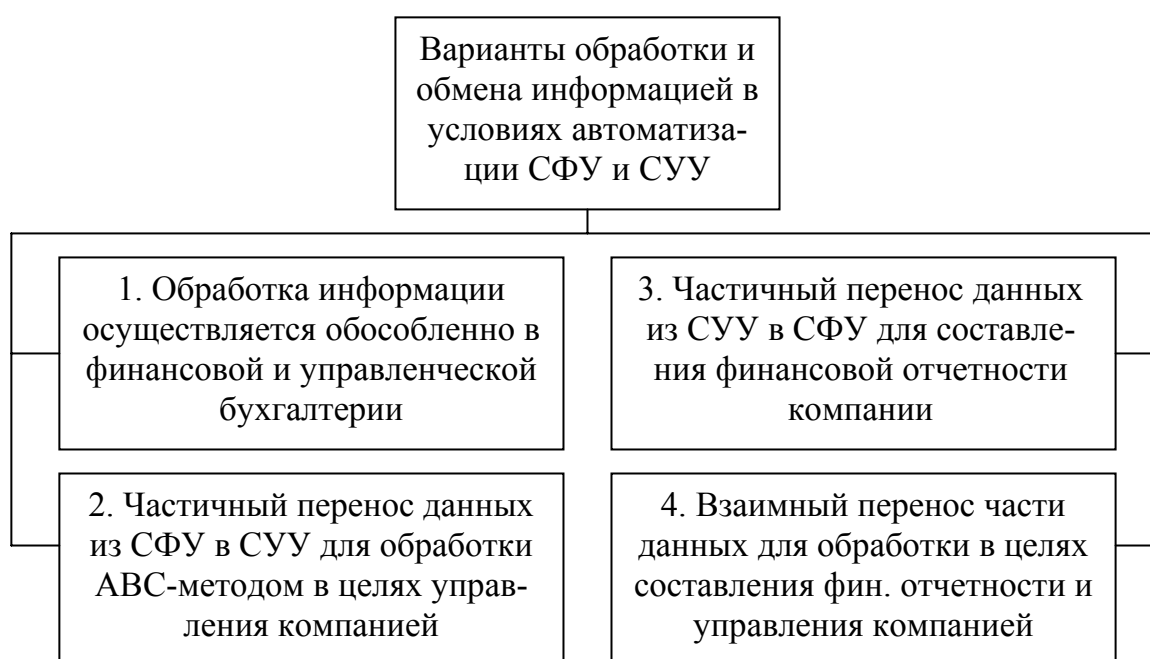


Рис. 3. Варианты обработки и обмена информацией в условиях автоматизации систем финансового (СФУ) и управленческого учета (СУУ)

Что касается продуктов, интегрированных с системами комплексного управления предприятием, то здесь можно упомянуть о зарубежных OROS ABC и ABM Tools, которые основывают алгоритмы расчета ABC/ABM на информации, получаемой из ERP-системы. При этом сама по себе ERP-система не является самоцелью, поскольку ее внедрение требует больших временных и денежных затрат. В целях экономии времени и средств руководители компаний могут предпочесть комплексной системе управления (ERP-системе) интегра-

цию продуктов автоматизации АВС-метода и финансового учета. Это позволит выстроить каналы обмена информацией между финансовой и управленческой бухгалтерией, что ускорит обработку данных и учетный процесс в целом. При этом возможны варианты (рис. 3).

Таким образом, в данной работе функциональный метод учета затрат рассматривается не через призму его методологии, а с позиции комплексного освящения проблем, связанных с его применением: методологической целостности, разработки системы счетов и аналитики для фиксации и отражения управленческой информации, выявления взаимосвязей между показателями финансового и управленческого учета, в том числе в рамках автоматизированной системы; интеграции АВС-метода с другими методами и системами, направленными на управление затратами торговой организации. Именно такой подход, на наш взгляд, дает полное представление о возможностях и трудностях реализации данного метода на практике.

В заключении обобщены основные результаты исследования, сформулированы основные положения и рекомендации по теме исследования.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Багаев И.В. Методология интеграции АВС-метода с элементами СВР-анализа в торговых организациях / И.В. Багаев // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 19. – С. 74-79. – 0,6 печ.л.

2. Багаев И.В. Формирование бюджетных показателей торговой организации в условиях применения АБВ-метода / И.В. Багаев // Управленческий учет. – 2008. - № 2. – С. 3-14. – 1,16 печ.л.

3. Клычова Г.С., Багаев И.В. Методологические аспекты применения АВС-метода в организациях торговли (АБВ-метод) / Г.С. Клычова, И.В. Багаев // Вестник Казанского ГАУ, 2007. - № 1. – С. 13-17. – 0,59 печ.л.

Публикации в других изданиях

4. Багаев И.В. Методологические и учетные аспекты распределения косвенных расходов торговой организации АВС-методом /И.В. Багаев// Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 21. – С. 47-58. – 1,25 печ.л.

5. *Багаев И.В.* Внедрение интегрированного АВС-метода в организациях торговли /И.В. Багаев// Актуальные проблемы современной экономики России: сборник материалов Международной научно-практической конференции «V Спиридоновские чтения». – Казань: изд-во НПК «РОСТ», 2007. – С. 517-524. – 0,5 печ.л.

6. *Багаев И.В.* Методология применения АВС-метода в торговле на базе его интеграции с элементами СVP-анализа /И.В. Багаев//Современные проблемы инновационной экономики: материалы Международной научно-практической конференции. – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – С.104-109. – 0,37 печ.л.

7. *Багаев И.В.* Методологические и учетно-аналитические аспекты применения АВС-метода в торговле /И.В. Багаев// Современные проблемы инновационной экономики: материалы Международной научно-практической конференции. – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – С. 100-102. – 0,12 печ.л.

8. *Багаев И.В.* Практические аспекты применения АВС-метода в розничной торговле /И.В. Багаев// Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: сборник материалов III Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: РИО ПГСХА, 2006. – С. 8-10. – 0,25 печ.л.

9. *Багаев И.В.* Отражение результатов калькулирования АВС-методом в торговой организации /И.В. Багаев// Молодые лидеры аграрного сектора России: Материалы региональной научно-практической конференции аспирантов и студентов. – Казань: изд-во Казанской ГСХА, 2006. – С. 13-15. – 0,18 печ.л.

10. *Клычова Г.С., Багаев И.В.* Возможности управления затратами торговых организаций в системе управленческого учета / Г.С. Клычова, И.В. Багаев // Международные научные обмены как средство интеграции российского образования в мировое культурное пространство: сборник научных трудов. – Казань: Казанский ГАУ, 2008. – С. 108-113. – 0,18 печ.л.