



управляем
предприятием



«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Часть 4

**Скромное обаяние ABC-Costing,
или Чудо консалтинга**



Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.



Мы продолжаем кейс, который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. В третьей части мы показали, в чём кроются коренные проблемы и ошибки метода «котлового» учета, и рассказали о методе Direct Costing, который дает ключ к верному решению поставленной ассортиментной задачи. Но без анализа косвенных затрат с помощью метода ABC-Costing вопросы об истинной прибыльности продуктов остаются. В этой части статьи мы расскажем, что такое учет по видам деятельности, или ABC-Costing¹.

¹ Эта часть статьи почти полностью оставлена в редакции Игоря Захарченко, специально для того чтобы читатели при желании смогли самостоятельно обнаружить «натяжки» метода ABC-Costing.



Совещание у директора предприятия «Красная Агидель» в конце ноября

Директор: Уважаемые товарищи, позвольте поздравить вас с достижением намеченных целей! Экономическая картина предприятия на сегодня выглядит следующим образом (таблица 16).

Таблица 16. Отчет о прибылях и убытках за последние три месяца.

Показатели	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь
Выручка от продаж, у. е.	584 100	685 300	584 100
Прямые расходы, у. е.	266 600	309 500	266 600
Накладные расходы, у. е.	288 000	359 650	248 600
Прибыль, у. е.	29 500	16 150	68 900
Рентабельность, %	5	2	11,8

Как видите, мы достигли почти 12 % рентабельности, причем, к радости производственного отдела, мы возвратились к прошлому уровню производства. За счет чего это произошло? Исключительно за счет нескольких организационных изменений, связанных с сокращением косвенных затрат. Причем это в основном касалось управления потоками материалов и использования нового для нас учета по видам деятельности. Но подробнее об этом расскажет наш консультант. Сан Саныч, вам слово.

Консультант: Господа, мы собрались здесь для того, чтобы обсудить результаты нашей совместной работы. Как вы увидите, никакой серьезной реорганизации мы не проводили. Просто проанализировали в деталях наши рабочие процессы, обнаружили самые дорогие из них и внесли незначительные изменения. Логика анализа следующая.

1. Мы создали модель рабочих процессов «как есть» и, используя исторические бухгалтерские данные, узнали стоимость ресурсов на входе этих процессов: материалы (сумма затрат по соответствующим статьям), персонал (сумма среднегодовых расходов на каждого сотрудника), аренда, амортизация оборудования и прочие традиционные составляющие затрат.
2. Затем мы связали стоимость ресурсов (человеческих, оборудования и пр.) и стоимость процессов и отдельных операций:
 - затраты на «персонал» распределяются на выполняемые им задачи на основе затрачиваемого времени (обычно 70–80 % расходов в области косвенных затрат — это расходы на персонал);
 - затраты на ресурсы (материалы, оборудование, площади и т. д.) по возможности должны быть списаны на конкретную задачу или, если списать невозможно, поделены между операциями и процессами.

Метод Activity Based Costing, или учет по видам деятельности

Activity Based Costing (ABC-Costing, учет по видам деятельности) берет свое начало в 1980-х годах. К тому времени уже многим давно стало ясно, что традиционный «учет не столько помогает, сколько мешает» (цитата Питера Друкера). Считается, что концепция ABC-Costing впервые была изложена в цикле статей Р. Купера и Р. Каплана (Гарвардская школа бизнеса) в 1988 году. Обратите внимание, что один из авторов — Роберт Каплан — в дальнейшем стал одним из создателей Balanced Scorecard (BSC) — концептуальной основы современной теории сбалансированных систем показателей. Авторы утверждают, что функциональные методы (именно к ним относится ABC-Costing) — это революция, так как эти методы позволяют решать новые (для управленческого учета) задачи, связанные с реинжинирингом.

Activity Based Costing — это модель учета затрат, которая рассчитывает затраты в соответствии с реальной или планируемой стоимостью каждой отдельной операции или процесса компании.

Отличие метода ABC-Costing от классических методов заключается в способе распределения косвенных затрат по

видам продукции. Система ABC-Costing основана на простой идее: источником косвенных затрат на предприятии являются операции и бизнес-процессы (activities), требующиеся для успешного производства продуктов. И потому стоимость продуктов связана со стоимостью процессов.

Данные, полученные из ABC-Costing, могут использоваться менеджментом для анализа прибыльности товаров, услуг и потребителей, эффективности распределительных каналов и наконец для реинжиниринга деятельности. Тогда как в традиционном отчете затраты показываются в целом и непонятно, на какой вид деятельности они идут и какие могут быть изменения, если вырастет/уменьшится количество и изменится ассортимент производимых продуктов.

Успех ABC-Costing породил и другие аналогичные методы, получившие название функциональных методов расчета затрат, объединенных в новое направление — «Кост-менеджмент». Эти методы объединяют то, что в первую очередь они связывают затраты на функции управления и бизнес-процессы с конкретными продуктами, подразделениями и потребителями. Редко ABC-Costing и другие функциональные методы используются для оценки затрат иных объектов учета.



Каждой из операций и каждому процессу был присвоен показатель, который характеризует его масштаб. Это позволило нам рассчитать стоимость единицы каждого показателя (таблица 17). В результате мы получили следующие усредненные данные:

- одна настройка оборудования стоит 3500 у. е.;
- один контроль качества после настройки оборудования — 2000 у. е.;
- обработка одного сбытового заказа — 1850 у. е.;
- обработка одного материального заказа — 500 у. е.;
- один машинный час (мехобработка) — 90 у. е.

Таким образом, мы получили рейтинг наших операций и процессов в соответствии с их экономической значимостью, чтобы в первую очередь обратить внимание на самые дорогие из них.

Базируясь на стоимости единицы каждого показателя, мы детально рассчитали, из чего состоят прямые и накладные (косвенные) расходы в модели «как есть» (таблица 18). Результат анализа: рентабельность, подсчитанная более точно, чем раньше, отрицательна именно по новым моделям. Самой проблемной моделью оказался «Пионер» (-24 %), также убыток компании приносит «Октябренок» (-3 %). А «Коммунист» показал рентабельность 11 %.

Таблица 17. Показатели, характеризующие процессы и операций².

Процессы/ операции	Суммарные затраты ресурсов (в месяц), у. е.	База распределения	Количество	Стоимость единицы, у. е.
Мехобработка	144 000	машино-час	1 600	90
Настройка оборудования	49 000	прогон	14	3 500
Снабжение производства материалами	30 000	материальный заказ	60	500
Контроль качества после настройки оборудования	28 000	прогон	14	2 000
Сбыт продукции	37 000	заказ	20	1 850

Далее мы более внимательно проанализировали вторую по затратам операцию — настройку оборудования. Количество настроек оборудования измерялось количеством прогонов по изготовлению той или иной модели. Например, 1500 «Коммунистов» изготавливались за три прогона по 500 штук в каждом; 800 «Октябрят» — за четыре прогона по 200 штук каждый. Таким образом, общая стоимость настройки оборудования для «Коммуниста» составила (три прогона по 3500 у. е.) — 10 500 у. е., или по 7 у. е. на единицу. В то же время общая стоимость настройки оборудования для «Пионера» составила (четыре прогона по 3500 у. е.) — 14 000 у. е., или 17,5 у. е. на каждый.

² Формально это постатейный учет, и бухгалтер назовет это статьями расходов. Но статьи не бухгалтерские, а отталкивающиеся от операций и процессов. Я их называю для наглядности АВС-статьи.

Таблица 18. Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как есть» (до изменений).

	Итого	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Количество изделий		1 500		1 500		800		800	
Выручка									
		Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка
Итого выручка	584 100	135	202 500	136	204 000	97	77 600	125	100 000
Прямые затраты									
		Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего
Материалы		36	54 000	50	75 000	30	24 000	35	28 000
Труд		19	28 500	21	31 500	14	11 200	18	14 400
Итого прямых затрат	266 600		82 500		106 500		35 200		42 400
Накладные затраты									
	Стоимость единицы ⁴	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего
Мехобработка	90	750	67 500	450	40 500	160	14 400	240	21 600
Настройка оборудования	3500	3	10 500	3	10 500	4	14 000	4	14 000
Обработка заявки на материал	500	10	5 000	10	5 000	20	10 000	20	10 000
Контроль качества	2 000	3	6 000	3	6 000	4	8 000	4	8 000
Обработка заказа на продажу	1 850	5	9 250	3	5 550	8	14 800	4	7 400
Итого накладных затрат	288 000		98 250		67 550		61 200		61 000
Итого накладных затрат на единицу продукции			65,50		45,03		76,50		76,25
Рентабельность, %			11		15		-24		-3

⁴ Еще ее называют «ставкой носителя».



⁴ Это называется укрупнение партий. Производственники понимают пользу от этого, но без конкретных расчетов их не всегда слушают, тем более что маркетологи советуют противоположное.

Закономерно возник вопрос, а нельзя ли уменьшить количество прогонов для «Пионера»? Поразмыслив на эту тему, мы пришли к выводу, что количество прогонов можно сократить вдвое, если прогонять не по 200 единиц «Октябрят» и «Пионеров», а по 400 за один раз⁴. На основе имеющихся данных мы рассчитали, что после этих изменений получим модель «как должно быть» (таблица 19). Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как должно быть» дан в таблице 20.

Таблица 19. Модель выпуска продукции «как должно быть» (после изменений) (красным выделены изменения по сравнению с моделью «как есть»).

Характеристики	Всего	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Стоимость материалов на единицу		36	50	30	35
Стоимость труда на единицу		19	21	14	18
Количество заказанных к продаже изделий	460	150	150	80	80
Количество заказов на продажу	16	5	3	4	4
Средний размер заказа (изделий)		30	50	20	20
Количество машинных часов всего	1 600	750	450	160	240
Количество машинных часов на изготовление одного изделия		5	3	2	3
Количество прогонов после настройки оборудования	10	3	3	2	2
Количество изделий за один прогон		50	50	40	40
Количество заказов на материал	40	10	10	10	10
Количество изделий на один матзаказ		15	15	8	8

Модель «как должно быть» показала, что, сократив вдвое количество прогонов, мы резко увеличим рентабельность за счет уменьшения накладных расходов. На основе этой модели мы провели ряд мероприятий:

- сократили четыре прогона (два у «Октябренька» и два у «Пионера»). Это позволило нам сэкономить 14 000 у. е. на настройке оборудования и 8000 у. е. на контролях качества, количество которых также сократилось вдвое;
- наши сбытовики, получив конкретное задание, достаточно легко сумели убедить розничников делать более крупные заказы на покупку «Пионеров». Если раньше средний заказ на модель «Пионер» составлял 10 штук, то теперь вырос до 20 штук. Таким образом, мы сократили количество обрабатываемых сбытовых заказов (каждый из которых стоил 1850 у. е.), на четыре заказа. Это дало нам экономию 7400 у. е.;

Таблица 20. Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как должно быть» (после изменений) (красным выделены изменения по сравнению с моделью «как есть» таблица 18).

	Итого	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Количество изделий		1 500		1 500		800		800	
Выручка									
		Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка
Итого выручка	584 100	135	202 500	136	204 000	97	77 600	125	100 000
Прямые затраты									
		Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего
Материалы		36	54 000	50	75 000	30	24 000	35	28 000
Труд		19	28 500	21	31 500	14	11 200	18	14 400
Итого прямых затрат	266 600		82 500		106 500		35 200		42 400
Накладные затраты									
	Стоимость единицы	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего
Мехобработка	90	750	67 500	450	40 500	160	14 400	240	21 600
Настройка оборудования	3500	3	10 500	3	10 500	2	7 000	2	7 000
Обработка заявки на материал	500	10	5 000	10	5 000	10	5 000	10	5 000
Контроль качества	2 000	3	6 000	3	6 000	2	4 000	2	4 000
Обработка заказа на продажу	1 850	5	9 250	3	5 550	4	7 400	4	7 400
Итого накладных затрат	248 600		98 250		67 550		37 800		45 000
Итого накладных затрат на единицу продукции			65,50		45,03		47,25		56
Рентабельность, %			11		15		6		13



- раньше мы заказывали на складе количество материалов, достаточное для изготовления 40 «Октябрят» и 40 «Пионеров», то есть обрабатывали по 20 материальных заказов на эти модели. Теперь, сократив количество прогонов, мы автоматически сократили на 20 количество обрабатываемых материальных заказов (каждый из которых стоил 500 у. е). Это дало нам экономию в 10 000 у. е.

Таким образом, в результате целенаправленной деятельности нам удалось добиться сокращения накладных расходов на 39 400 у. е., что в свою очередь повысило рентабельность до 11,8 %. И все это без изменений в выпуске продукции при старом плане производства и сбыта!

И если раньше «Пионер» был самой проблемной моделью, а на втором месте шел «Октябренок», то отныне они рентабельны. Отмечу важнейший момент: сокращение производственных накладных расходов достигнуто за счет реинжиниринга бизнес-процессов. Однако направление изменений стало понятно только после анализа стоимости бизнес-процессов с помощью метода ABC-Costing.

В дальнейшем, я уверен, все вы как профессионалы сможете достичь гораздо большего экономического эффекта за счет принятия новых маркетинговых, производственных, финансовых и организационных решений. А методика моделирования и улучшения процессов и функционально-стоимостного анализа, которыми вы овладели за это время, помогут вам в этом.

Директор: Ура, товарищи! Мы все прекрасно поработали. Отдельная благодарность нашему консультанту.

Вроде бы все хорошо, мы видим источники накладных затрат и везде надо использовать ABC-Costing. Но здравый смысл и опыт подсказывают, что не все так просто. В следующей части статьи мы проанализируем результаты применения метода ABC-Costing, его «натяжки» и проблемы. А пока предлагаю вам подумать над несколькими вопросами.

1. Почему раньше (до изменений, проведенных консультантом) «Пионер» был самой проблемной моделью, а на втором месте шел «Октябренок»?
2. Проанализируйте логику вычисления затрат на операции и бизнес-процессы, предложенную консультантом. Единственный ли это способ вычислить затраты на единицу операции? Возможны ли варианты?
3. Все ли косвенные затраты можно отнести к тем или иным операциям и процессам? Все ли накладные расходы можно распределить таким образом?