

УДК

**«УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ФУНКЦИЯМ (АВС) КАК ИНСТРУМЕНТ ПРИНЯТИЯ  
РЕШЕНИЙ В ПРЕДПРИЯТИЯХ СВЯЗИ»**

**Кириллова И.А.,**

**научный руководитель канд. экон. наук, проф. кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита Соловьева Н.А.**

***ТЭИ СФУ***

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции (оказываемых услуг), структуры организации и других условий.

Телекоммуникационная отрасль, а в особенности мобильная связь, - одна из наиболее конкурентных отраслей в России, где наиболее сильно работают рыночные механизмы. Во многом это обусловлено наличием на рынке крупнейших игроков, таких как ОАО «Мобильные Телесистемы» (МТС), ОАО «Вымпелком» (бренд «Билайн»), ОАО «Мегафон», «Tele 2», которые обслуживают около 92% абонентов в стране. Мобильная связь как продукт уже прошла стадию бурного роста и начинает испытывать проблемы, усугубляющиеся макрофакторами (кризис и интенсивное развитие альтернативных технологий). Потерю доходов от голосовых услуг мобильной связи операторы будут стараться компенсировать продуктовой дифференциацией на базе развития дополнительных сервисов (VAS) и технологических изменений продуктов (стандарт 3G). Аналитики констатируют, что если значимой дифференциации продуктов области мобильной связи и дополнительных услуг среди операторов не произойдет, то конкуренция в этой области выльется в ценовую войну, а по сути, в конкуренцию за наилучшую операционную эффективность. Это порождает ряд стратегических вопросов разработки оптимальной ценовой и ресурсной политики компаний.

Оценка себестоимости услуг связи при увеличении спроса и быстрых изменений в технологиях является одной из наиболее сложных задач управленческого учета в телекоммуникационной отрасли. От того, насколько объективно оценена себестоимость оказываемых услуг связи, во многом зависят расходная составляющая бюджета оператора связи, эффективность использования ресурсов. Особую актуальность для операторов связи приобретает разработка методики сбора затрат, которая позволит контролировать расходы и выявлять наиболее высококорентабельные и низкорентабельные направления из продуктовой линейки оказываемых услуг, что в свою очередь позволит своевременно принимать адекватные ситуации управленческие решения. Рассмотрим ограничения и возможности использования процессно-ориентированного метода АВС как инструмента принятия управленческих решений и его применение на предприятиях связи. Для достижения цели будут:

- рассмотрены основы метода АВС;
- выявлены возможности и ограничения его использования;
- исследованы области практического применения данного метода в предприятиях связи.

Метод АВС (ActivityBasedCosting)- учет затрат по функциям был предложен американскими экономистами Р.Капланом и Р.Купером в 1988г. В данной системе учета под функцией следует понимать деятельность, которая вызывает потребление ресурсов, под деловой активностью – количество выполняемых функций, а под измерителем деловой активности-базу распределения затрат в АВС.Сущность системы учета затрат

по функциям (метод ABC), как отмечал профессор Н.П.Иващенко, проистекает из предположения, что затраты вызваны деятельностью и продукты создают спрос на виды деятельности, а связь между продуктом и видом деятельности устанавливается путем отнесения на продукт затрат по связанным с ним видам деятельности. Согласимся с данным мнением, но сделаем акцент на том, что ABC-модель – это метод, направленный на принятие управленческих решений, которые потенциально могут воздействовать на производственные мощности, а, следовательно, не только на переменные, но и на постоянные расходы компании.

Чтобы иметь полное представление обо всех сторонах использования метода ABC на практике сначала следует рассмотреть ограничения и недостатки его применения. Внедрение системы ABC для любого предприятия является крупным проектом, который требует значительных затрат, что мы находим самым значимым ограничением для широкого применения данного метода. Глобальная проработка проекта с целью внедрения эффективной системы учета затрат по функциям требует работы не только квалифицированных сотрудников отделов учета, но и сотрудников других функциональных служб. Недостаточность вовлечения в процесс создания ABC системы линейных менеджеров и персонала учетных служб могут стать причиной создания неэффективной системы. Более того, для получения качественного продукта – системы ABC, учитывающего все бизнес-процессы компании, оптимальным, но весьма дорогостоящим является привлечение специалистов консалтинговых фирм.

Следующим важным ограничением использования системы ABC по нашему мнению является более затратное обеспечение её функционирования, нежели традиционного учета. Это связано с требованием высокой точности и прозрачности учета, обеспечение которых достигается путем сбора, обработки и введения в систему многочисленных данных об измерителях деловой активности, что характеризует процесс как весьма трудоёмкий. В процессе ABC учета используются различные группировки накладных расходов, каждая из которых распределяется на продукты (услуги) с использованием своего собственного измерителя деловой активности. Для получения результата от использования системы необходимо вовлечение в процесс высококвалифицированных специалистов, которые способны осуществить соблюдение методики учета на основе анализа причинно-следственной связи, и дать заключения о необходимых коррективах процесса. В качестве довода о затратном использовании системы следует привести тот факт, что официальная система учета во многих крупных компаниях воплощена в дорогостоящих автоматизированных системах, что затрудняет беспрепятственное внесение изменений в программы в целях адаптации к требованиям ABC-модели. Выгоды от увеличения точности учета могут не превысить затрат на поддержание работоспособности системы.

Среди недостатков системы ABC следует отметить её использование как вспомогательной, не заменяющей традиционную систему учета в компании. На наш взгляд необходимость ведения учета в двух форматах: для подготовки внешней финансовой отчетности и ABC для принятия внутренних управленческих решений является проблемой для предприятия в виду требования привлечения дополнительных трудовых затрат. Вместе с тем система ABC не согласуется с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (РСБУ, МСБУ), поскольку себестоимость продукции, рассчитываемая для внешней отчетности должна включать все производственные расходы, и только производственные расходы. Аудиторы в ходе проверки достоверности отчетности компаний могут выразить сомнение по оценкам себестоимости объектов, основанным на субъективном мнении менеджмента и специалистов компании и рассчитанным на основе ими же разработанных показателей.

Вышеперечисленные причины ограничивают усилия компаний по созданию ABC на уровне внутреннего управления и не способствуют желанию интегрировать учет по функциям в официально принятую систему бухгалтерского учета. Однако, в своей практической деятельности компании все чаще проявляют интерес к преимуществам и выгодам, которые могут быть получены от использования системы ABC.

Наиболее широко используемая выгода от использования ABC по нашему мнению заключается в определении менеджментом действий, которые позволят усовершенствовать процессы и повысить эффективность компании. В качестве обоснования отметим, что при фокусировании управления компанией в основном на оптимизации деятельности в целях устранения потерь и дефектов, снижения времени выполнения операций, достигается значимый эффект. Неслучайно метод учета по функциям ABC часто называют управлением на основе деловой активности. Однако, считаем, что эффективность его применения может проявляться только во взаимодействии с другими современными методами управления процессами. К примеру, сам по себе метод ABC не может решить вопроса: какой процесс требует совершенствования? Помощь в выявлении «слабых звеньев» бизнес-процесса призвана оказать «теория ограничений», которая основана на представлении о том, что улучшения деятельности должны быть направлены на снятие или уменьшение ограничений. Ограничения в системе бизнес-процесса определяются тем ее элементом, который имеет наименьшую пропускную способность (производственную мощность) и усовершенствование которого принесет наибольшую выгоду. Управление процессами с использованием знаний теории ограничений активно продвигается не только в зарубежных, но и в крупных российских корпорациях.

Так, ОАО «РЖД» в 2013 году в качестве задач инфраструктурных проектов обозначило расшивку «узких мест» путем развития скоростных пассажирских перевозок и повышения эффективности перевозок грузов. Показатели, рассчитанные в системе ABC, при правильной их интерпретации могут дать объективные оценки тех мест, где имелись потери и неиспользованные возможности. «Проблемные» участки процесса будут определены, но усовершенствование их невозможно без использования других инструментов управления, среди которых можно выделить метод «шесть сигма».

Концепцию «шесть сигма» определим как метод усовершенствования бизнес-процесса, позволяющий поддерживать обратную связь с потребителем, собирать фактические данные измеримых целей и показателей и анализировать способы действий. При выполнении анализа фокусируются внимание на установлении проблем и выявлении тех работ, которые не добавляют ценности продукту или услуге и которые потребитель не желает оплачивать. Подтверждая сказанное, обратимся к практической деятельности компаний, которая демонстрирует широкое использование систем взаимодействия с клиентами на предмет качества товаров и оказываемых услуг. К примеру, концентрируя внимание на бизнес-модели ориентированной на клиента, «Мегафон» в 2012г. направил усилия на обеспечение наилучшего качества обслуживания клиентов, на упрощение линейки тарифов, на сегментацию клиентской базы для дальнейшей адресной коммуникации с клиентами, на реализацию проекта перехода на единые стандарты сервисаконтракт-центров, на унификацию сервисов работы с претензионными обращениями. Результатом этих мер явилось признание потребителя, в связи с чем на конец 2012г. доля безусловно лояльных абонентов ОАО «Мегафон» составила 36% .

Другим инструментом, который может быть использован на основе информации о стоимости единицы активности, является бенчмаркинг, или эталонное

оценивание (benchmarking). Данный способ предназначен для выявления наилучших практик других компаний. Ярким примером использования в управленческих решениях сочетания анализа данных себестоимости основных видов оказываемых услуги данных бенчмаркинга, полученных в ходе обследования дочерних компаний подвижной радиотелефонной связи ОАО «Ростелеком» явилось осуществление проекта по передаче мобильных активов ОАО «Ростелеком» в качестве вклада участника в уставный капитал ООО «Т2 Рус Холдинг». Считаем, что при наличии получения достоверной информации эталонное оценивание наиболее выгодно с точки зрения затрат, поскольку позволяет сэкономить время и деньги, не требуя изобретения процессов и методов уже разработанных другими компаниями.

Качественно новый уровень управленческих задач, информационной базой решения которых может стать ABC – метод, расширили сферу его применения. Согласно исследованиям СИМА в 2000г. процессно-ориентированный метод ABC замыкал перечень наиболее важных технологий управленческого учета, в прогнозе ему выделялось 6-е место. Однако сегодня благодаря качественно новому уровню управленческих задач и распространению принципов процессного управления, можно констатировать активное развитие и применение этой технологии. Вновь обращаясь к исследованиям СИМА, проведенным в 2009г. среди компаний США, отметим, что ABC-костинг в виду своей ресурсоёмкости используется в 46 % в крупных предприятиях и лишь в 22% малых предприятий.

В ходе рассмотрения возможностей процессно-ориентированные метода ABC, мы пришли к выводу, что преимущества от его применения будут очевидными на предприятиях, осуществляющих производство широкого ассортимента продукции, а также на предприятиях с непрерывным массовым процессом производства. Тип массового непрерывного производства представлен предприятиями энергетики, транспорта и предприятиями связи.

Рассмотрим возможности применения ABC- метода в компаниях связи, деятельность которых состоит из оказания различных услуг связи согласно выданным лицензиям. Телекоммуникационная отрасль – отрасль доступа: клиентам предлагается доступ к технологическим возможностям без права владения ими, поэтому себестоимость является денежным выражением эксплуатационных затрат, которые несут телекоммуникационные компании в процессе оказания услуг потребителям. Основной принцип учета должен состоять в распределении доходов и расходов по видам деятельности на основе взаимосвязи между доходами от оказанных услуг связи и расходами, возникающими в результате оказания соответствующих услуг связи.

Мы находим метод калькулирования полной себестоимости (метод ABC) приемлемым для использования операторами связи и достаточно актуальным в современных условиях высокой конкуренции на отраслевом рынке. Во-первых, компании отрасли являются высокотехнологичными, владеющие арсеналом высококлассных ERP-систем, во-вторых, компании являются достаточно крупными и высокодоходными игроками на рынке, что расширяет возможности для привлечения высококлассных специалистов для построения адекватной модели. В-третьих, Мининформсвязи РФ уже разработан и утвержден Приказом от 02.05.2006 № 54 «Порядок ведения операторами связи раздельного учета доходов и расходов по осуществляемым видам деятельности, оказываемым услугам связи и используемым для оказания этих услуг частям сети электросвязи» (далее Порядок). Реализация принципа учета ABC при ведении раздельного учета производится на основе определения производственных процессов, которые и позволяют установить причинную связь между услугами связи и расходами, понесенными при оказании таких услуг связи.

Однако, Порядок и более детальные Методические рекомендации по ведению операторами связи отдельного учета доходов и расходов обязательны для применения только операторами, занимающими существенное положение в сети связи общего пользования и операторами, являющимися субъектами естественной монополии в области связи, в целях расчета себестоимости для обоснования тарифов на регулируемые услуги. Для операторов связи, не относящихся к «монополистам» указанные нормативные документы не обязательны, к тому же, они на наш взгляд достаточно сложны для понимания и применения на практике в виду наличия большого объема информации и детализированных отчетов, относящихся, в основном, к деятельности операторов фиксированной связи. Таким операторам стоит разработать свою методику ABC, которую можно значительно упростить, адаптировав определенный набор видов оказываемых услуг, взяв базовые принципы Порядка. Операторам рекомендуем утвердить перечень однозначно определяемых функций и заданий, не ограниченных во времени и имеющих распознаваемый результат (производственные процессы), а затем определить базы распределения на основе количественных (натуральных) показателей производственного процесса, которые должны быть измеримы и взаимосвязаны с размером затрат, относимых на соответствующий производственный процесс. На наш взгляд упрощение процесса можно достигнуть путем грамотного определения перечня видов деятельности (функций), которые будут являться основой построения учета по принципам метода ABC. Обоснуем свою позицию: с одной стороны, чем больше видов деятельности отслеживается системой ABC, тем точнее учет затрат, но с другой – сложная система учета сама требует значительных затрат на её разработку, внедрение и поддержание.

В настоящее время в технологиях управления возрастает значимость учетно-аналитической системы, прослеживается тенденция использования современных инструментов, среди которых учет затрат по функциям ABC, позволяющий более объективно оценить расходы на ресурсы, потребляемые такими объектами затрат, как продукты и потребители, что не скажешь о традиционной системе учета затрат. Метод ABC должен все больше находить свое применение для принятия управленческих решений по установлению долгосрочного порога цен, реструктуризации бизнеса, изменению портфеля заказов и продуктовой линейки. Для компаний связи стратегически нацеленной будет являться организация учета, построенная на основополагающих подходах к формированию себестоимости услуг связи, которые базируются на действующей отраслевой методологии, дополненной разработанной внутри каждой компании актуальной системой уровней активности. Использование метода ABC в предприятиях связи поможет более точно определить результат деятельности компании, получить объективные данные для сравнения предложений на рынке и сделать вывод о том, насколько выгодны те или иные услуги связи.

В развитии управленческого учета все более проявляется его стратегическая направленность, интеграция с другими дисциплинами (менеджмент, статистика и др.) и максимальная информатизация, на этом фоне происходит совершенствование традиционных технологий и разработка новых инструментов.