

# КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ

---

УДК 338.512

---

## ФУНКЦИОНАЛЬНОЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ (АВС): ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ

---

**Булгакова Светлана Викторовна,**

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета;  
svebulgakova@yandex.ru

**Князева Надежда Николаевна,**

соискатель кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета; knyazeva.nn@gmail.com

Обосновывается связь функционального калькулирования с функциональным менеджментом и функциональным подходом в управлении исходя из компонентов цепочки ценности. Предложены классификационные признаки элементов системы функционального калькулирования. Выявлено место функционального калькулирования в совокупности других инновационных калькуляционных систем. Разработано авторское определение понятия «функциональное калькулирование», основанное на новом признаке – точности измерения себестоимости.

**Ключевые слова:** функциональное калькулирование, функциональный менеджмент, функциональный подход, виды деятельности.

Исследование теоретических положений системы функционального калькулирования представляется необходимым начинать с выявления его общенаучных оснований, которые обнаруживаются нами в концепции функционального менеджмента и в реализации функционального подхода в управлении.

Функциональный подход получил значительное развитие в науке управления ввиду его ориентированности на ключевой процесс организации – процесс функционирования, под которым понимается деятельность для достижения поставленных целей организации. Эти цели могут быть тактическими и стратегическими, в связи с чем функциональный подход используется для раскрытия механизмов, приводящих в действие организации (экономические субъекты) при осуществлении ими тактических

и стратегических мероприятий.

Функциональный подход основывается на реализации одного из основополагающих принципов управления – разделении труда. Этот принцип базируется на специализации рабочих заданий, дифференциации производственных и управленческих действий, выполнении внутриорганизационных задач путем разделения их на отдельные работы, так называемые виды деятельности (операции, специализированные функции), среди которых различают снабжение, производство, сбыт, обслуживание и т.п.

В современном менеджменте виды деятельности, подразделяемые на основные и вспомогательные, в связи с действием принципа разделения труда предполагают:

- во-первых, глубокую специализацию, которая осуществляется вдоль крупных технологически обособленных компонентов цепочки ценности,

- во-вторых, рациональную департаментализацию, которая производится в разрезе функций управления, таких как логистика, маркетинг, финансы, производство, экономика и т.п. Такая направленность функционального подхода обуславливает развитие системы функционального менеджмента, в основе которого находится построение функциональной структуры управления, то есть функциональной организации.

Функциональный менеджмент (от англ. Activity-Based Management – менеджмент по видам деятельности, функциональное управление, управление по видам деятельности, АВМ-управление) предполагает систему функционального управления, то есть управление по функциям, специализированным операциям, видам деятельности для реализации миссии организации и достижения ее стратегии, которая может быть продуктовой, ресурсной, процессной, управленческой, бизнес-инжиниринговой и т.п.

Анализ имеющейся литературы позволяет обнаружить две точки зрения по поводу места функционального менеджмента в структуре менеджмента организации.

Первая из них [3, 14, 15] отождествляет специальный и функциональный менеджмент, предполагая, что в основе различных направлений специального менеджмента лежит функциональный признак. Вся деятельность организации состоит из совокупности выполняемых функций, каждая из которых является объектом исследования определенного направления специального менеджмента. Исходя из этой точки зрения управление по видам деятельности (функциональный менеджмент) обуславливается всей совокупностью направлений специального менеджмента.

Вторая точка зрения [8, 9, 11], которую мы разделяем в исследованиях места функционального менеджмента в системе менеджмента, основана на представлении функционального менеджмента в качестве отдельного вида специального менеджмента, имеющего специфические объект, предмет и методы исследования. Эта точка зрения определяет тесную

взаимосвязь функционального менеджмента с другими видами специального менеджмента, не заменяя их и выступая в качестве одного из равноправных видов менеджмента по отношению к другим видам специального менеджмента. Схематично место функционального менеджмента в системе менеджмента организации представлено нами на рис. 1.



Рис. 1. Место функционального менеджмента в системе менеджмента организации

Очевидно, что функциональный менеджмент может реализовываться в других видах менеджмента организации.

Функциональный менеджмент организации основан на построении функциональной структуры управления, в основе которой лежат компоненты цепочки ценности организации. Каждый компонент цепочки ценности – вид деятельности, функция – связан с определенными затратами и требует наличия определенных активов и технологий, а также соответствующего распределения текущих затрат.

В качестве основного инструмента функционального менеджмента,

который позволяет осуществлять такое распределение, рассматривается система функционального калькулирования (от англ. Activity Based Costing – калькулирование по видам деятельности, учет по видам деятельности, система ABC-калькулирования).

Система функционального калькулирования определяет новый подход к калькулированию себестоимости, но, учитывая, что в современной литературе отсутствует единство мнений по поводу терминологического определения функциональной системы калькулирования, представляется целесообразным определиться с обоснованностью применения различных терминов.

Для обозначения системы функционального калькулирования нам представляется наиболее подходящим использование любых ранее указанных терминов («система функционального калькулирования», «калькулирование по видам деятельности», «учет по видам деятельности», «система ABC-калькулирования») как наиболее адекватно отражающих содержание этой калькуляционной системы, которая используется в качестве стратегического инструмента управления затратами. Однако в некоторых источниках, посвященных программным системам, в основе которых лежит система ABC-калькулирования («Activity Based Costing»), используется перевод этого термина как «функционально-стоимостной анализ».

Применение термина «функционально-стоимостной анализ» в отношении функционального калькулирования нам представляется недопустимым. Функционально-стоимостной анализ в традиционном его понимании рассматривается в качестве инструмента анализа финансово-хозяйственной деятельности организации для определения стоимости продукта. При его применении акцент делается на анализе себестоимости и вкладе в процесс ее формирования различных видов деятельности (факторов формирования затрат). В системе учета по видам деятельности акцент делается на калькулировании затрат, а не на анализе стоимости, следовательно, попытка вольной интерпретации термина «Activity Based Costing», искажает методологию калькуляционной системы ABC.

Ключевым моментом в исследовании теоретического содержания функционального калькулирования следует признать применение системного подхода. Он позволяет рассматривать функциональное калькулирование в качестве системы.

В методологии научного познания под системой (от греч. systema – целое, составленное из частей, соединение) понимают множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которое образует определенную целостность и единство [1, с. 1437]. При этом основной акцент делается на выявлении многообразных связей, имеющих место как внутри системы, так во внешней среде. Причем свойства объекта как целостной системы определяются не столько суммированием свойств составляющих его элементов, сколько свойствами его структуры, особыми

системообразующими связями рассматриваемого объекта [2, с. 28].

Раскрывая сущность системы функционального калькулирования (учета по видам деятельности), необходимо исследовать ее структуру как совокупность элементов и установить взаимосвязи между ними по какому-либо признаку.

Совокупность элементов системы ABC-калькулирования представляется нами следующим образом:

- ресурсы (это экономические элементы, направленные на выполнение вида деятельности и являющиеся источником затрат);
- виды деятельности (это процессы или процедуры, возникающие в ходе выполнения деятельности организации);
- центры видов деятельности (это совокупность связанных видов деятельности в определенном подразделении);
- драйверы ресурсов (это факторы, которые используют для распределения затрат по видам деятельности (связующие звенья между ресурсами и видами деятельности);
- пулы затрат видов деятельности (это совокупные затраты на выполнение вида деятельности, состоящий из суммы всех элементов затрат, образующихся посредством распределения каждого типа ресурсов на вид деятельности);
- элементы затрат (это ресурс, затраченный и распределенный по виду деятельности);
- драйверы видов деятельности (фактор, используемый для взаимосвязи пула затрат вида деятельности с объектом затрат и показывающий частоту выполнения вида деятельности по каждому типу продукта или клиенту (операционный драйвер), либо время, необходимое для исполнения определенного вида деятельности (временной драйвер);
- объекты затрат (продукт (работа, услуга), клиент).

На наш взгляд, для более детального исследования всю совокупность элементов системы ABC-калькулирования целесообразно классифицировать по нескольким признакам.

Научная классификация является методом исследования множества элементов путем их разделения на группы по определенному общему признаку, представляет собой способ познания их сущности, содержания, степени сходства и различия. Классификация предполагает наличие классификационного признака и классификационной группы. В нашем исследовании использован иерархический метод классификации (метод, при котором заданное множество последовательно делится на подчиненные подмножества, постепенно конкретизируя объект классификации) [6, с. 100].

В основе выделения первого уровня иерархии элементов системы ABC-калькулирования нами видится классификационный признак – степень

взаимосвязи с объектами учета по видам деятельности. Данный признак позволяет разделить всю совокупность элементов на две группы: основные и вспомогательные (табл. 1).

Таблица 1

Основные и вспомогательные элементы системы ABC-калькулирования

Основные элементы системы	Вспомогательные элементы системы
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ресурсы;</li> <li>- виды деятельности;</li> <li>- объекты (носители) затрат</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- центры видов деятельности;</li> <li>- пулы затрат видов деятельности;</li> <li>- элементы затрат;</li> <li>- драйверы видов деятельности;</li> <li>- драйверы затрат.</li> </ul>

Основные элементы системы ABC отражают сущность двухэтапного распределения ресурсов. Оно осуществляется сначала по видам деятельности, а затем по объектам затрат, то есть виды деятельности и объекты затрат являются центральными элементами каждого этапа распределения ресурсов. Вспомогательные элементы являются промежуточными звеньями, позволяющими осуществлять поэтапный процесс распределения затрат и обеспечивающими непрерывное движение информации между основными элементами системы ABC-калькулирования.

Второй уровень иерархии позволяет классифицировать элементы системы ABC-калькулирования по такому признаку как направление движения информационного потока.

Данный признак позволяет разделить совокупность элементов на две группы (табл. 2):

- элементы, составляющие вертикальный поток информации (отражающие вертикальное движение информации, от общего к частному, подразумевая постепенное, поэтапное распределение и детализацию затрат);
- элементы, составляющие горизонтальный поток информации (определяющие устойчивую взаимосвязь последовательных видов деятельности, цепь взаимодействий между которыми обеспечивает создание ценности (цепочка ценности)).

Таблица 2

Элементы вертикального и горизонтального информационных потоков системы ABC-калькулирования

Элементы вертикального потока информации	Элементы горизонтального потока информации
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ресурсы;</li> <li>- виды деятельности;</li> <li>- центры видов деятельности;</li> <li>- драйверы затрат;</li> <li>- пулы затрат видов деятельности;</li> <li>- элементы затрат;</li> <li>- драйверы видов деятельности;</li> <li>- объекты затрат.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- драйверы затрат;</li> <li>- виды деятельности;</li> </ul>

Установленные основные признаки классификации и классификационные группы систематизированы на рис. 2.



Рис. 2. Классификация элементов системы ABC-калькулирования

Представленная система классификации элементов функционального калькулирования является иерархической с двухуровневой глубиной, что свидетельствует о том, что функциональное калькулирование является сложной калькуляционной системой с многочисленными элементами.

Опираясь на содержание функционального калькулирования в качестве системы, выделим важнейшие характеристики, раскрывающие ее свойства (табл. 3).

Таблица 3

Характерные черты (свойства) системы ABC-калькулирования

Исследовательские позиции	Содержание свойств ABC-калькулирования по исследовательским позициям
Цель ABC-калькулирования	Подготовка полной информации о затратах по видам деятельности, продуктам и клиентам для эффективного функционального управления, охватывающего стратегический, инвестиционный аспекты деятельности
Задачи ABC-калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>- классификация видов деятельности и дифференциация центров видов деятельности;</li> <li>- выбор небольшого количества наиболее точных драйверов ресурсов и драйверов видов деятельности для распределения затрат между видами деятельности, а затем между объектами затрат;</li> <li>- формирование отчета по рентабельности клиента (группы клиентов), что позволит своевременно отслеживать убыточных клиентов и проводить взвешенную маркетинговую политику в работе с ними;</li> <li>- установление основных носителей затрат, воздействие на которых способствует повышению эффективности осуществляемых видов деятельности;</li> <li>- выработка системы показателей для комплексной оценки эффективности видов деятельности.</li> </ul>



Объекты ABC-калькулирования	Объекты, характерные для традиционных калькуляционных систем: - затраты (текущие, капитальные, в том числе по видам и местам возникновения); - финансовые результаты; - цены и процесс ценообразования. Объекты, уникальные для ABC-калькулирования: - виды деятельности, которые в системе ABC-калькулирования заменяют центры ответственности традиционных систем калькулирования; - виды продуктов производства.
Предметы ABC-калькулирования	- виды деятельности, обслуживающие взаимоотношения с внешними контрагентами. - жизненный цикл продукции, начинающийся с момента ее проектирования, разработки, пробного выпуска и завершающийся сервисным обслуживанием уже проданных товаров, то есть охватывающий всю совокупность видов деятельности внутри организации.
Элементы ABC-калькулирования	- ресурсы; - виды деятельности; - центры видов деятельности; - драйверы (носители) ресурсов; - пулы затрат видов деятельности; - элементы затрат; - драйверы видов деятельности; - объекты затрат.
Функции ABC-калькулирования	Функции, обеспечивающие организацию информационных потоков: - представление информации (учет); - анализ. Функции, определяющие содержание информационных потоков: - координация; - мотивация; - контроль. Функции аналогичны функциям управленческого учета, за исключением функции планирования, которую выполняет другой инструмент управления по видам деятельности — АBB-бюджетирование).
Связь с другими калькуляционными системами	Осуществляется через входящие и выходящие информационные потоки

Особое место в совокупности характеристик любой системы занимает оценка ее связей с другими калькуляционными системами. В этом смысле необходимо исследовать особенности взаимодействия системы ABC-калькулирования и совокупности инновационных калькуляционных систем.

Среди инновационных калькуляционных систем выделяются следующие [2, с. 32]:

- пооперационная (партионная) калькуляционная система;
- калькуляционная система «точно в срок» (система JIT-калькулирования);
- функциональная калькуляционная система (система ABC-калькулирования)
- система калькулирования затрат, связанных с качеством (TQM-калькулирование);
- система калькулирования на этапах жизненного цикла продукта, основанная на концепции создания цепочки ценности;
- система целевого калькулирования (таргет-костинг).

Можно сделать вывод, что связь калькуляционной системы ABC-калькулирования с совокупностью инновационных калькуляционных систем



определяется тем, что ABC-калькулирование реализуется в большинстве инновационных калькуляционных систем (рис. 3).



Рис. 3. Совокупность инновационных калькуляционных систем

Взаимодействие калькуляционной системы ABC-калькулирования с другими инновационными калькуляционными имеет следующими характеристики:

- система ABC-калькулирования тесно взаимосвязана со всеми инновационными калькуляционными системами и является методологической основой для каждой из них;
- система ABC-калькулирования относится как к гибридным калькуляционным системам, так и к стратегически-ориентированным калькуляционным системам;
- система ABC-калькулирования, в силу своих особенностей, занимает особое «центральное» место в совокупности инновационных систем.

Для выработки определения система функционального калькулирования, нами были подвергнуты критическому анализу определения, разработанные отечественными и зарубежными учеными-экономистами.

Анализ имеющихся источников позволил выделить основные подходы, положенные в основу определения понятия «функциональное калькулирование» (табл. 4).

Таким образом, основными подходами к определению понятия «функциональное калькулирование» являются его понимания в качестве метода отнесения затрат, инструмента учета затрат и системы учета.

ABC-калькулирование может быть условно признано методом отнесения затрат (от греч. *methodos* «путь к чему-либо» – способ достижения цели, определенным образом упорядоченная деятельность [1, с. 936]), поскольку позволяет не только распределять затраты, но и аккумулировать, измерять их, использовать полученную информацию для последующего анализа и принятия управленческих решений, что расширяет его значение в качестве инструмента функционального управления (от лат. *instrumentum* «орудие» – средство, способ воздействия на объект, применяемый для достижения полезного эффекта [10, с. 413]). ABC-калькулирование интегрирует

объекты и механизмы воздействия на них для достижения стратегических целей в управлении организацией, что полностью раскрывает ее сущность в качестве стратегического инструмента эффективного управления.

Таблица 4

Подходы к определению понятия «функциональное калькулирование»

Автор, источник	Определение ABC-калькулирования	Подход к определению ABC-калькулирования	Особенности определения ABC-калькулирования
Р.Купер и Р.Каплан [5, с. 130]	ABC-калькулирование – это метод отнесения расходов от функций, осуществляемых на предприятии, на конечные продукты, при котором рассчитываются индивидуальные ставки распределения таких расходов для каждой функции, основанные на точном потреблении продуктами этих функций	ABC-калькулирование рассматривается в качестве метода отнесения затрат	В основе определения – процедура распределения затрат в системе ABC-калькулирования
П.Терни [12, с. 15]	ABC-калькулирование – это инструмент эффективного управления бизнесом, в основе которого лежит идея разложения цепочки добавленной стоимости компании на совокупность взаимосвязанных функций, отнесения стоимости используемых ресурсов на эти функции и распределения стоимости функций между стоимостью конечных продуктов	ABC-калькулирование рассматривается в качестве инструмента учета затрат	
Э.А. Атkinson, Д. Раджив, С. Роберт, М.С. Янг [13, с. 264]	система, базирующаяся на видах деятельности, которая связывает расходы на приобретение ресурсов в организации с продуктами и услугами, произведенными и доставленными клиентам	ABC-калькулирование рассматривается в качестве системы учета затрат	В основе определения – цепочке создания ценности
Э.В. Кондукова [7, с. 116]	ABC-калькулирование – это прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами	ABC-калькулирование рассматривается в качестве научной концепции	

ABC-калькулирование отвечает всем системным свойствам, в соответствии с которыми признается самостоятельной калькуляционной системой.

Обобщая все вышесказанное, сформулируем авторское определение системы калькулирования затрат по видам деятельности, в основу которого положен новый признак – точность измерения себестоимости.

В соответствии с этим признаком сформулируем авторское определение понятия «функциональное калькулирование». По нашему мнению, функциональное калькулирование – это инновационная, стратегически ориентированная калькуляционная система, рассматриваемая инструментом функционального управления и повышения качества менеджмента организации, обеспечивающая большую точность измерения себестоимости на основе распределения затрат по инновационному объекту калькулирования

– видам деятельности – на всех этапах создания цепочки ценности.

Инновационным объектом калькулирования в калькуляционной системе ABC является совокупность видов деятельности, а также видов производимых продуктов.

Базовым признаком, предлагаемым нами для этого определения, является точность измерения себестоимости по ключевым калькуляционным объектам (видам деятельности и видам продуктов производства), которая достигается за счет придания, по возможности, большей части косвенных затрат прямого характера.

Проведенные исследования позволяют заключить, что: система ABC-калькулирования базируется на функциональном менеджменте и функциональном подходе в управлении. Элементы системы ABC-калькулирования представляют собой двухуровневую иерархическую структуру, в основе построения которой лежат классификационные признаки — степень взаимосвязи с объектами учета по видам деятельности и направления движения информационного потока по видам деятельности, как элементам цепочки ценности. Система ABC-калькулирования занимает «центральное» место в совокупности инновационных калькуляционных систем и представляет собой стратегически ориентированную калькуляционную систему, главным содержанием которой является достаточно точное измерение себестоимости за счет придания большей части косвенных затрат прямого характера.

#### **Список источников**

1. Большой Российский энциклопедический словарь [текст] — М.: Большая Российская энциклопедия, 2007. – 1888 с.
2. Булгакова, С.В. Управленческий учет: методология и организация: монография [текст] / С.В. Булгакова; Воронеж. гос. ун-т. — Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. – 200 с.
3. Веснин, В.Р. Менеджмент: учебник [текст] / В.Р. Веснин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2006. – 504 с.
4. Истомин, Е.П. Теория организации: системный подход: учебник [текст] / Е.П. Истомин, А.Г. Соколов. — СПб.: Андреевский издательский дом, 2009. – 314 с.
5. Каплан, Р.С. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение [текст] / Р. С. Каплан, Р. Купер. – М.: Вильямс, 2008. – 352 с.
6. Ковалев, А.Е. Метод классификации как основа управленческого учета [текст] / А.Е. Ковалев, Ю.И. Ковалева // Научные записки НГУЭУ. – 2009. - № 3. – С. 99 – 110.
7. Кондукова, Э. В. ABC: Себестоимость без искажений [текст] / Э.В. Кондукова. – М.: Эксмо, 2008. – 288 с.
8. Коротков, Э.М. Менеджмент [текст] / Э.М. Коротков. – М.: Юрайт, 2010. – 640 с.

9. Общий и специальный менеджмент: учебник [текст] / под ред. А.Л. Гапоненко, А.П. Панкрухина. – М.: РАГС, 2001. – 568 с.
10. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка [текст] / С.И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М.: А ТЕМП, 2009. – 944 с.
11. Основы менеджмента: учеб. для вузов [текст] / под ред. Д.Д. Вачугова. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Высшая школа, 2005. – 376 с.
12. Терни, П. Разумный учет. Как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC [текст] / П. Терни. – М.: Секрет фирмы, 2006. – 328 с.
13. Управленческий учет [текст] / Э.А. Аткинсон [и др.]. – 3-е издание: пер. с англ. – М.: Вильямс, 2005. — 874 с.
14. Цветков, А.Н. Менеджмент: учебник для вузов [текст] / А.Н. Цветков. – СПб.: Питер, 2010. – 256 с.
15. Цыренова, А.А. Менеджмент: учебно-методическое пособие [текст] / А.А. Цыренова. – Улан-Удэ: Издательство ВСГТУ, 2006. – 114 с.

---

## **ACTIVITY BASED COSTING (ABC): THEORETICAL BASES**

---

**Bulgakova Svetlana Viktorovna,**

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Chair of Accounting of Voronezh State University; svebulgakova@yandex.ru

**Knyazeva Nadezhda Nikolaevna,**

competitor of degree of Ph. D. of Economy of the department of Accounting of Voronezh State University; knyazeva.nn@gmail.com;

The connection of Activity Based Costing with Activity Based Management and functional approach in management proceeding from components of the value chain is proved. The classification signs of elements of Activity Based Costing System are offered. Activity Based Costing revealed the place together other innovative calculation systems. The author's definition of concept «Activity Based Costing», based on the new sign — measurement accuracy of cost price, is developed.