

О вопросах применения метода RCA как инструмента управления затратами

© 2016 Ангадаева Елена Владимировна

Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления
670013, Республика Бурятия, г. Улан-Удэ, ул. Ключевская, д. 40В, стр. 1
E-mail: elena_vlad09@mail.ru

Статья посвящена исследованию возможности применения учета потребления ресурсов в отечественной практике. Дана характеристика метода RCA, выявлены отличительные особенности нового гибридного метода и принципы, лежащие в основе его применения.

Ключевые слова: затраты, ресурсы, учет потребления ресурсов, методы учета затрат, принятие управленческого решения.

Существующие экономические реалии предъявляют новые требования к качеству и составу информации, лежащей в основе принятия решений. Негативное влияние внешней среды, а также поиск внутренних резервов заставляют менеджеров всех уровней искать эффективные методы и способы управления. В связи с этим следует уделить внимание новому направлению в управленческом учете - учету потребления ресурсов (ресурсопотреблению) (Resource consumption accounting, RCA). Обратимся к зарубежным источникам в поисках дефиниций метода RCA.

S.A. Ahmed дает следующее определение методу: "Учет ресурсопотребления (RCA) - это метод управленческого учета, сфокусированный на создании надежной информации для минимизации затрат и максимизации доходов с целью повышения эффективности функционирования бизнеса в условиях жесткой конкуренции"¹. В работе "Resource consumption accounting applied: the Clorox Case" S.Webber, B.D. Clinton определяют учет потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA) как новый метод управленческого учета, который сочетает в себе преимущества немецкого подхода управленческого учета ресурсов с подходом, основанным на определении видов деятельности / процессов, представленном в методе ABC (activity-based costing), они сгруппированы в масштабах предприятия для системы поддержки принятия решений². Эта система выходит далеко за рамки учета затрат для обеспечения высочайшей исходной информации (повышение доступности и большую точность), которая полностью интегрирована в организацию различных систем отчетности и планирования. О появлении учета потребления ресурсов путем слияния методов ABC (Activity-Based Costing) и GPK (Grenz plan kostenrechnung) говорится в статье китайских ис-

следователей Y.Wang, Y.Zhuang, Z. Hao, J. Li "Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting". Так, по их мнению, учет потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA) - это слияние калькулирования по операциям (ABC) с немецким подходом учета издержек производства по системе "директ-костинг" (GPK)³.

Так как метод RCA является недостаточно изученным, многие вопросы о сущности и возможности его применения в российской учетной практике остаются открытыми. Происхождение метода RCA связывают с международным сообществом (CAM-I) Consortium for Advanced Management - International, которое представляет собой объединение предприятий в сфере производства и услуг, государственных, консалтинговых компаний, а также представителей научной сферы для решения насущных проблем бизнеса и управленческих задач в конкурентной среде. Данным сообществом в 2001 г. было сформировано направление (группа исследователей) по изучению метода RCA как самостоятельного направления управленческого учета.

Международное признание данный метод получил в 2009 г., когда Комитет профессиональных бухгалтеров в бизнесе (PAIB) признал RCA в руководстве по международной эффективной практике. Этот документ, предназначенный для профессиональных бухгалтеров, представляет собой аналитические и методические рекомендации по учетным аспектам. В данном руководстве отмечается: для метода RCA (учет потребления ресурсов), ресурсы и их стоимость считаются основополагающими для эффективного перераспределения затрат и управленческой поддержки принятия решений, поскольку затраты и доходы организации зависят от ресурсов и особенностей организации, которая их производит.

Таким образом, учет потребления ресурсов возник на основе объединения (слияния) двух методов: Activity-Based Costing и Grenz plan kostenrechnung. И если первый метод освещен отечественными исследователями достаточно подробно, то о немецкой учетной практике в целом, а также о методе GPK известно совсем не много.

Основателем GPK является немецкий экономист Ханс Георг Плаут (Hans Georg Plaut, 1918-1992). Он успешно объединил два ранее независимых метода учета затрат: предельную стоимость по принципу Юджина Шмаленбаха и методы калькуляции, разработанные в США в 1930-х гг. в своей работе от 1951 г. "Die Grenz plan kostenrechnung". Основная задача метода GPK состоит в создании последовательной системы учета затрат, которая бы обеспечивала менеджмент информацией о релевантных затратах для целей принятия обоснованных экономических решений на базе отслеживания факторов производственного процесса через систему драйверов затрат ("bezugsgroßen"). По мнению Э.А. Закирова, важной предпосылкой метода GPK является линейность модели, подразумевающая линейную зависимость между переменными затратами и соответствующим критерием оптимальности. В методе GPK маргинальная себестоимость продукта складывается из прямых материальных затрат, прямых трудовых затрат и части потребленных продуктом переменных расходов центров затрат. Маргинальная себестоимость продуктов призвана удовлетворить информационные потребности менеджеров в ходе обоснования различных типов управленческих решений⁴.

Более полную характеристику можно дать функциональному методу учета (Activity-Based Costing, ABC). Существуют различные интерпретации названия ABC-метода: процессно-ориентированный метод, калькулирование по функциям, пооперационное калькулирование, функциональный учета затрат, что объясняется неразработанностью этого метода в теоретическом и практическом плане.

К основным задачам, которые решает предприятие, внедряя данный метод, можно отнести⁵:

- 1) управление затратами на основе измерителей;
- 2) ценообразование на основе затрат;
- 3) моделирование затрат.

Выделяют следующие преимущества функционального метода учета затрат :

- 1) разрабатывается система показателей, называемых драйверами, которые детально описывают поведение затрат;

- 2) в системе драйверов предполагают распределение статей затрат между совершаемыми на предприятиях операциями, в результате чего находится стоимость выполнения последних. Таким образом, функциональный метод обосновывает необходимость осуществления тех или иных затрат и выявляет затраты, не создающие добавленной стоимости;

- 3) система драйверов позволяет увязать стоимость операций с конкретными группами, партиями и видами товаров, в результате чего становится возможным исчислить точные показатели рентабельности по перечисленным объектам;

- 4) ABC-метод можно интегрировать с системой бюджетирования (ABB-метод), в результате чего снижается вероятность необоснованного "урезания" руководством бюджетной суммы издержек обращения.

Следует отметить, что функциональный метод учета затрат (activity - based cost management system) точным образом отслеживает косвенные расходы и расходы на вспомогательные (обеспечивающие) виды деятельности к отдельным продуктам, услугам, клиентам.

В настоящее время вопросы интеграции традиционных подходов в управленческом учете как никогда актуальны. Встает дилемма возможности слияния традиционных подходов в управленческом учете с новыми функционально-процессными методиками из зарубежной практики. Необходимо более подробно рассмотреть основные положения учета потребления ресурсов.

Базируясь на двух подходах к управлению затратами, учет потребления ресурсов вобрал в себя преимущества каждого (см. рис. 1).

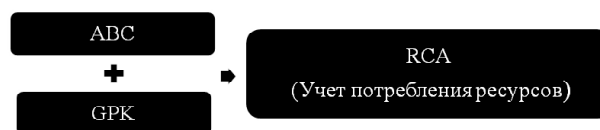


Рис. 1. Учет потребления ресурсов

Примечание. Составлено автором.

Учет потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA) представляет собой не только новый метод учета затрат, но и новую систему управления затратами. На необходимость применения учета потребления ресурсов постепенно указывают все больше и больше ученых, постоянно расширяется и область применения. Среди отечественных исследований определение и характеристика учета потребления ресурсов даются в статье С.Б. Сулоевой, В.А. Свириденко. Так, по мнению авторов, учет потребления ресурсов (resource consumption

Основные характеристики RCA-метода

Критерий	Описание
1. История возникновения	Начало XXI в. САМ-I в 2001 г. сформировал группу исследователей по изучению метода RCA. В 2009 г. данный метод признан Комитетом профессиональных бухгалтеров в бизнесе (РАИБ)
2. Основная задача метода	Управление затратами на основе выделения 3 видов ресурсов: эффективных, неэффективных и неиспользуемых (свободных)
3. Объект учета затрат	Пулы ресурсов
4. Основные принципы	1. Распределение затрат на основе гомогенного центра затрат. 2. Количественная, а не стоимостная оценка, причинно-следственная связь между ресурсами и ресурсным пулом. 3. Выявление неиспользуемых ресурсов на основе оценки поведения затрат
5. Классификация затрат, ресурсов	Затраты подразделяются на постоянные и переменные. Ресурсы подразделяются на эффективные, неэффективные и не используемые (свободные)
6. Измерители	Финансовые и нефинансовые

Примечание. Составлено автором.

accounting, RCA) подразумевает под собой гибридную систему на основе ABC и GPK с возможностью учета неиспользуемых ресурсов. Общая схема RCA-системы управления затратами может быть представлена следующим образом: ресурс - ресурсные пулы - ресурсный драйвер - процессы - процессный драйвер - продукт⁶. Суть данной системы - объединение некоторых элементов затрат в группы в разрезе всего предприятия в соответствии с определенными критериями. Такие ресурсные пулы могут рассматриваться как ограничения, отражать излишек или недостаток конкретного ресурса на предприятии. Основополагающими принципами учета потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA), по мнению зарубежных исследователей, являются следующие.

Первый принцип заключается в подходе к выявлению ресурсов. Учет потребления ресурсов (RCA) фокусируется на текущих производственных затратах и потреблении ресурсов, а выбранные центры затрат отражают это. Каждый центр ресурсов должен быть однородным (гомогенным), за который несет ответственность только один менеджер. Учет потребления ресурсов использует намного больше центров затрат по сравнению с традиционными методами путем деления центров затрат на более управляемые центры.

Второй принцип RCA - это группировка затрат, основанная на количестве. Используя количественные отношения, базирующиеся на причинно-следственной связи, RCA дает более точные результаты как прогнозная модель.

Третий важный принцип RCA заключается в понимании характера затрат. Учет потребления ресурсов подразделяет затраты в соответствии с их поведением на постоянные и переменные, применяя для каждого вида затрат отдельную ставку распределения. Данное отличие позволяет лучше понять, как изменение объема влияет на расходы. Для того чтобы менеджеры управ-

ляли простаивающими мощностями, они должны быть в состоянии оценить их. Именно RCA определяет объем простаивающих мощностей, представляя информацию менеджерам для более эффективного контроля за неиспользуемыми ресурсами, позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. Основные характеристики учета потребления ресурсов содержатся в таблице.

Учет потребления ресурсов представляет пользователям информацию на основе оперативных данных, что позволяет принять решения с учетом всех аспектов функционирования бизнеса. Метод RCA управляет ресурсами, используя инструментарий функционального учета (Activity based costing, ABC), являясь при этом частью системы управления ресурсами предприятия. Включает в себя лучшие подходы к управлению затратами в целях формирования качественной информации для принятия оптимального управленческого решения.

Схематично отличие учета потребления ресурсов от функционального метода можно представить следующим образом (рис. 2).

Методика применения учета потребления ресурсов мало исследована, поэтому следует обратиться к опыту зарубежных компаний. Так, американская компания Clorox Plastics успешно внедрила учет потребления ресурсов (Resource consumption accounting, RCA). Процесс внедрения начинается с создания блок-схемы, отображающей взаимосвязь между основными и вспомогательными производствами, между себестоимостью продукции и общими постоянными затратами. Это необходимо для того, чтобы соотнести расходы с конкретными пулами ресурсов. Выделение ресурсных пулов заключается в группировке гомогенных (однородных) ресурсов за определенной зоной ответственности. После формирования ресурсных пулов объекты затрат, поглощающие выход ресурса из каждого пула, дол-



Рис. 2. Различие методов учета

Примечание. Составлено автором.

жны быть определены. Затем данная взаимосвязь должна быть отображена схематически. В основе каждого распределения между ресурсами и объектом затрат лежит причинно-следственная связь между ними.

Рассмотрим основные особенности учета потребления ресурсов. Во-первых, процесс распределения затрат представляет собой комплекс функционального (activity-based) и прямого распределения, основанного на ресурсопотреблении. Во-вторых, процесс распределения затрат исключает постоянные затраты, не имеющие причинно-следственной зависимости. В-третьих, в основе распределения затрат лежит максимальная производственная мощность предприятия.

В качестве преимуществ учета потребления ресурсов можно отметить следующее. Точное отнесение затрат на себестоимость в соответствии со спецификой деятельности приводит к более корректному распределению затрат и лучшему пониманию процесса потребления ресурсов. Достижение высокой точности распределения затрат позволяет планировать ресурсы только на основе релевантных затрат. Себестоимость продукции включает только стоимость использованных ресурсов. Точное определение ресурсопотребления на основе поведения конкретного вида затрат позволяет менеджерам понимать суть взаимодействия различных ресурсов, а также принимать оптимальные управленческие решения.

Таким образом, интеграционные процессы являются новым этапом развития управленческого учета. Разработка методологии применения учета потребления ресурсов (resource consumption accounting, RCA) заслуживает пристального внимания исследователей, так как позволяет принимать оптимальные управленческие решения на базе информации о потреблении ресурсов на предприятии.

¹ Ahmed S.A., Moosa M. (2011) Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. *Pakistan business review*, January, pp. 755-775.

² Webber S., Clinton B.D. (2004) Resource Consumption Accounting applied: The Clipay Case. *Management Accounting quarterly*, vol. 6, 1, pp. 1-14.

³ Wang Y. et al. (2009) Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting. *International Journal of Business and Management*, may, vol. 4, 5, pp. 84-88.

⁴ Закиров Э.А. Управленческий учет затрат по потокам создания ценности в условиях бережливого производства : дис. ... канд. экон. наук. Казань, 2014. С. 150.

⁵ Ангадаева Е.В. О формировании системы учета логистических затрат // *Управленец*. 2014. □ 4 (50). С. 68-72.

⁶ Сулоева С.Б., Свириденко В.А. Тенденции развития систем управления затратами промышленных предприятий // *Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета*. 2012. □ 5 (156). С. 110-113.

Поступила в редакцию 02.05.2016 г.