

УДК 657.4

**Наргизян Аик Камович, Соколова Александра Эдуардовна,  
Степанова Алина Альбертовна**  
студенты  
**Санкт-Петербургский государственный университет**  
**Санкт-Петербург, Россия)**

**ОБЗОР ИССЛЕДОВАНИЙ ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ  
НА ТЕМУ «ACTIVITY BASED COSTING»**

**Аннотация.** В работе представлен обзор исследований в области управленческого учета на тему «activity-based costing» (ABC). На основе анализа публикаций в информационных базах выявлен ряд проблемных вопросов, поднимаемых в исследованиях зарубежных и отечественных авторов, сформулированы соответствующие выводы. Вопросы применения ABC уделяют большое внимание как в академических кругах, так и в профессиональной деятельности, более полное понимание использования данного метода позволит внедрить его в практику по управленческому учету.

**Ключевые слова:** управленческий учет, калькуляция затрат на основе деятельности (ABC), информационная база, бухгалтерский учет, корпоративные финансы.

*Nargizian Aik Kamovich, Sokolova Alexandra Eduardovna,  
Stepanova Alina Albertovna  
Saint Petersburg State University  
(Saint-Petersburg, Russia)*

**OVERVIEW OF RESEARCH ON MANAGEMENT ACCOUNTING  
ON THE TOPIC "ACTIVITY BASED COSTING"**

**Abstract.** The paper presents an overview of research in the field of management accounting on the topic "activity-based costing" (ABC). Based on the analysis of publications in information databases, a number of problematic issues raised in the studies of foreign and domestic authors, and relevant conclusions have been formulated. The issue of the use of ABC is given great attention both in academic circles and in professional activities, a more complete understanding of the use of this method will allow it to be put into practice in management accounting.

**Keywords:** management accounting, activity-based costing (ABC), information base, accounting, corporate finance.

Калькуляция затрат на основе деятельности (ABC) – это метод калькуляции затрат, который позволяет распределить накладные и косвенные затраты на связанные товары и услуги. Этот метод учета затрат признает взаимосвязь между затратами, накладными расходами и производственными продуктами, присваивая косвенные

затраты продуктам менее произвольно, чем традиционные методы калькуляции затрат. Однако некоторые косвенные расходы, такие как заработная плата руководства и офисного персонала, трудно отнести к продукту. ABC, в основном, используется в обрабатывающей промышленности, поскольку она повышает надежность данных о затратах, тем самым создавая почти истинные затраты и лучше классифицируя затраты, понесенные компанией в процессе производства. Важно выделить то, что ABC приносит пользу процессу калькуляции затрат, увеличивая количество пулов затрат, которые могут быть использованы для анализа накладных расходов, и делая косвенные затраты доступными для отслеживания определенных видов деятельности [1].

В качестве инструмента по обзору исследований в выделенной области являются следующие информационные базы: научная электронная библиотека eLibrary и база научной периодики Scopus. В представленной исследовательской работе на первом этапе нами были проанализированы публикации на тему «Activity-based costing» в библиографической и реферативной базе данных Scopus по следующей методике:

1. Изучение динамики количества выпускаемых публикаций;
2. Выявление авторов, которыми было опубликовано наибольшее количество научных работ;
3. Определение соответствующих долей документов по типам;
4. Распределение документов по отраслям знаний;
5. Выявление тематики статей за последние года.

Таким образом, определен список публикаций по теме ABC в последовательности новизны издания. А именно, первая статья «Optimizing the value of activity-based costing system: The role of successful implementation» годом издания 2021 г. В данной публикации сторонники ABC сообщили о различных применениях метода, несогласованных объемах полученных выгод и, как следствие, различных уровнях удовлетворенности системой. Это исследование направлено на изучение различий в степени использования, в величине преимуществ и степени удовлетворенности пользователей ABC.

Далее был рассмотрен ABC по всем отраслям: business management and accounting, engineering, medicine и т.д. – за период с 1989 г. по 2020 г. (рис. 1).

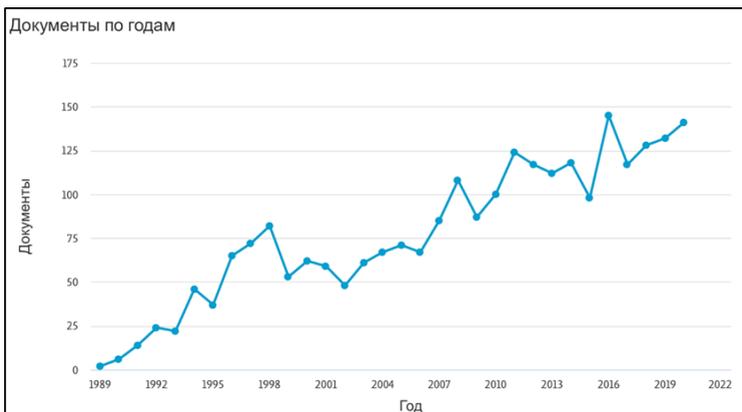
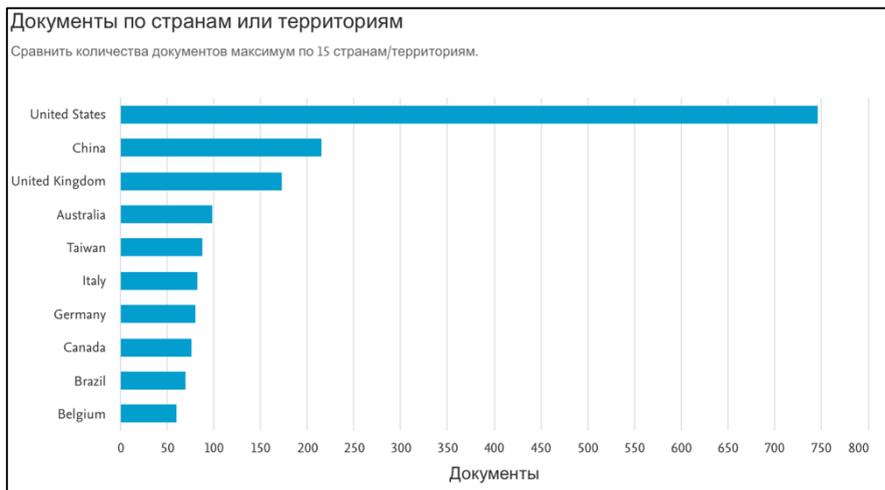


Рис. 1. Документы ABC за период 1989-2020

Таким образом, стоит отметить, что самое большое количество публикаций представлено в 2016 г. 145 документов в базе данных Scopus. Хотя в 2015 году было опубликовано всего 98 документов. В общем, с 1989 года по 2020 г. заметен общий рост количества документов.

Затем было рассмотрено количество публикаций по странам, которые публикуют свои работы в представленной в базе данных (рис. 2).



**Рис. 2. Документы по странам**

Исходя из рисунка 2, следует заметить, что 746 публикаций включенные в базу данных Scopus из США, далее Китай (215) и Англия (172). Также стоит обратить внимание на то, по каким отраслям разделяются документы по АВС (рис. 3).



**Рис. 3. Документы по отраслям**

Таким образом, больше публикаций ABC в области Business, Management and Accounting – 893 публикации, что составляет 20,5%. Затем в области Engineering – 857 публикаций и 19,7% и Medicine 607 публикаций – 13,9%.

Следующий этап подразумевал исследование публикаций на тему ABC в России. Методика исследования предполагала создание специальной «подборки» с помощью расширенного поиска с указанием следующих параметров:

- ключевые слова/название публикации: «Activity-based costing»;
- стадия публикации: финальная;
- страна: Россия.

Результаты получились следующими: 14 публикаций из 2470. Проанализируем их по ранее озвученным критериям. Распределение количества публикаций, посвященных избранной теме, в динамике представлено на рис. 4.

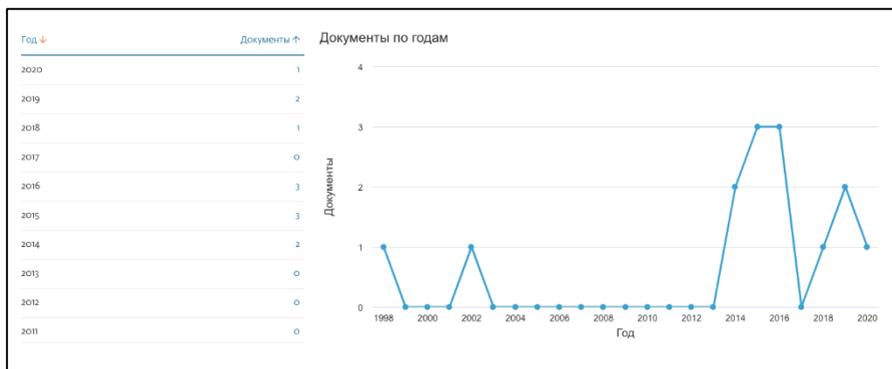
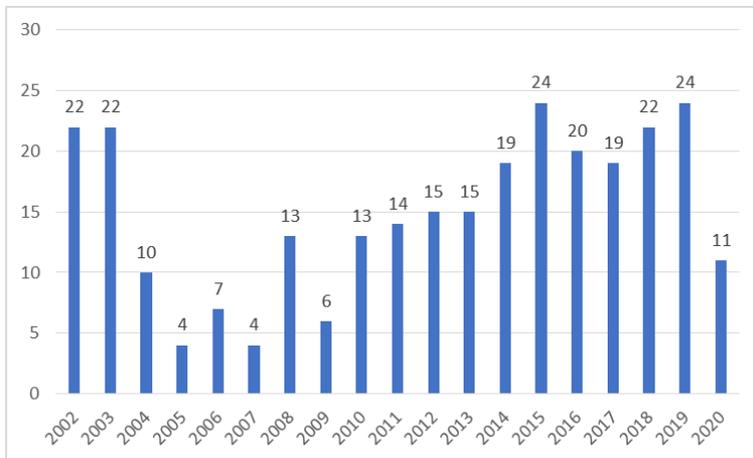


Рис. 4. Распределение публикаций по годам в России на основе базы Scopus

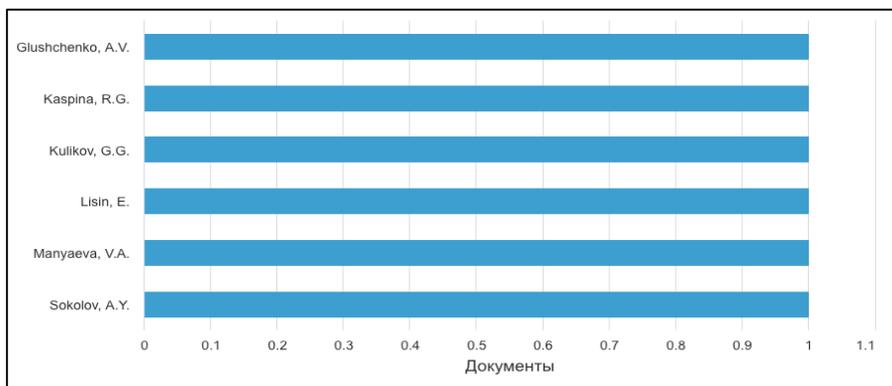
Исходя из полученных результатов, можно сделать вывод, что прослеживается слабая тенденция роста количества российских публикаций. Однако по аналогичным параметрам в информационной базе данных eLibrary результат: 398 публикаций (рис. 5).



**Рис. 5. Распределение публикаций по годам основе базы eLibrary**

Следует отметить, что за период 2002-2003 в базе данных представлены публикации иностранных авторов, только в 2004-2005 года начинают появляться научные работы российских ученых по рассматриваемой теме. Например, статья в журнале О.Д. Кавериной «Перспективы развития калькуляционной системы "АВ-костинг"». В целом, динамика положительная, снижение в 2016-2020 гг. обусловлено, вероятнее всего, неполной загрузкой имеющихся публикаций.

Далее проведем исследование авторов в Scopus, у которых есть число цитирования (рис. 6).



**Рис. 6. Распределение публикаций по авторам**

На расположенном выше рисунке наглядно представлено, что у всех авторов только одна публикация, но число цитирований относительно нормальное. Например, в работе R.G. Kaspina «Использование калькуляции по видам деятельности в процессе

построения бизнес-модели компании» 13 цитирований, у Е. Lisin «Формулирование стратегии и мониторинг энергопотребления с использованием калькуляции затрат на основе деятельности, сбалансированных экономических и деловых аспектов российского энергетического рынка: Развитие теплоэнергетических технологий» – 7, а у А.У. Sokolov в работе «Использование ABC для улучшения учета пропускной способности: интегрированный подход к управлению» – 5. Распределение по типам документов представлено на рис. 7.

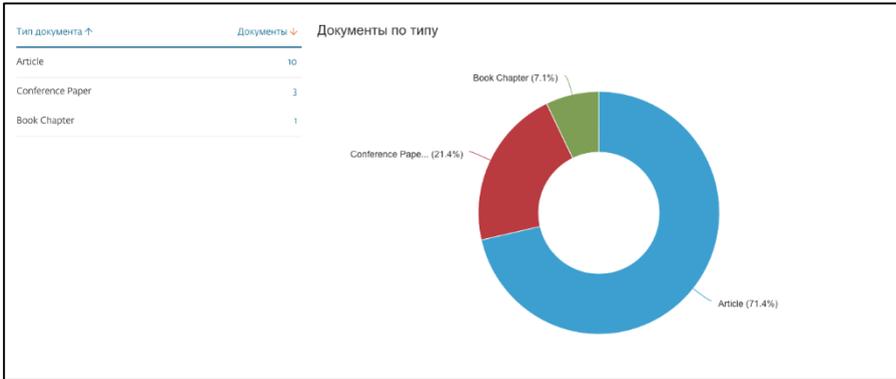


Рис. 7. Распределение публикаций по типам документов

Наибольшую долю (71,4%) составляют статьи, второе место занимают документы конференции – 21,4%. Далее рассмотрим распределение публикаций по отраслям знаний (рис. 8).

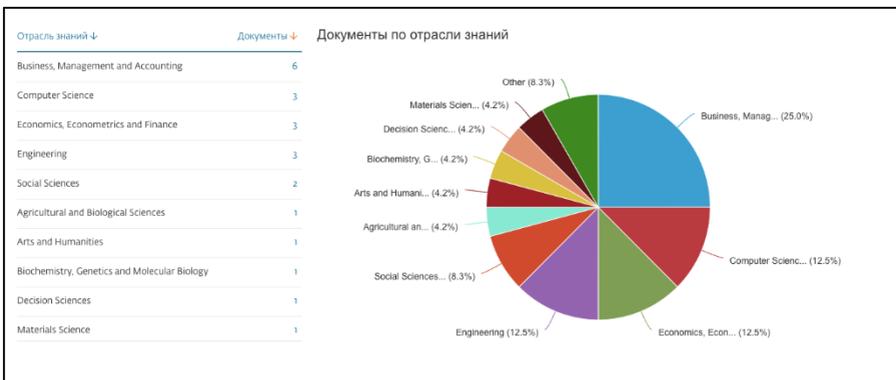


Рис. 8. Распределение публикаций по отраслям знаний

Наибольшую долю присутствия в публикациях составляет отрасль «Бизнес, менеджмент и бухгалтерский учет» – 25%, 2-4 место разделили: «Экономика, эконометрика и финансы», «Инженерное дело», «Компьютерная наука» – 12,5%.

Перейдем к кратким аннотациям статей по данным базы Scopus: R.G. Kaspina, L.S. Kharugina, E.A. Zakimov в своей работе «Использование ABC в процессе формирования бизнес-модели компании» 2014 года описывают методику представления информации для целей принятия управленческих решений с точки зрения ABC [2]. Авторы утверждают, что наличие согласованной стратегии контроля и раскрытие бизнес-модели в отчетности организации позволит удовлетворить запросы всех типов пользователей информации о деятельности компании. R.G. Kaspina в соавторстве предлагает использование оценки стоимости компании с точки зрения использования ABC метода.

E. Lisin., L. Garanin, W. Strielkowski, S. Kritkova в статье «Разработка стратегии и мониторинга с использованием ABC, сбалансированные экономические и бизнес-аспекты российского энергетического рынка: развитие комбинированных теплоэнергетических технологий» анализируют и сравнивают экономическое и предпринимательское развитие электросетей России и ЕС с позиций централизованного энергоснабжения, основанного на когенерации тепловой и электрической энергии [3]. Авторы данной статьи выделяют основные движущие силы развития национальных сетей с когенерационными установками. Более того, авторы демонстрируют, что, несмотря на инженерные затраты и ряд экологических факторов, подавляющее большинство которых отдает предпочтение когенерации перед другими вариантами производства электроэнергии и централизованного теплоснабжения, этот тип электростанций плохо адаптирован к рыночным условиям. В статье представлен анализ эксплуатационных проблем, с которыми сталкиваются парогазовые электростанции в условиях энергорынка, и определены потенциальные подходы к повышению их конкурентоспособности.

A.Y. Sokolov, T.V. Elsukova в работе «Использование ABC для улучшения учета пропускной способности: комплексный подход к управлению» актуальность статьи отмечают в изучении проблем использования современных методов управленческого учета на предприятии по методу «throughput accounting» (ТА, учет пропускной способности) и методу ABC [4]. Авторами проведен сравнительный анализ этих методов, рассмотрены возможные варианты их интеграции и взаимодействия для эффективного принятия управленческих решений. Для целей определения рентабельности каждого продукта, совершенствования функции управления, метод ТА может быть дополнен элементами метода ABC. В этом случае операционные затраты аккумулируются деятельностью предприятия, так что процесс калькулирования и контроля затрат становится более прозрачным. Рекомендуется не увеличивать трудоемкость работ, а накапливать затраты по видам деятельности предприятия по мере необходимости: на заранее определенных этапах и фазах жизненного цикла продукции, рассчитывать цену на продукцию, изменяя стратегию предприятия или ежегодно, контролировать затраты и выгоды в будущем путем сравнения с плановыми показателями и историческими данными. Основной вывод, к которому приходят авторы: целесообразно составлять отчет о прибылях и убытках по методу ТА с элементами ABC с разбивкой по заказчику один раз в год. В течение года будет собрана вся информация о доходах и расходах каждого клиента, которую, обычно, невозможно получить быстро из-за выбранной ценовой политики и сложной дисконтной политики.

V.A. Manyeva, V.A. Piskunov, V.P. Fomin в статье 2016 года «Стратегический управленческий учет затрат компании» рассматривают концептуальные подходы к формированию бухгалтерского интегрированного информационного потока стратегического управления предприятием [5]. Авторы дают сравнительную характеристику стратегического и оперативного управленческого учета и предлагают собственное определение стратегического управленческого учета как составной части управленческой функции "учет" и механизма ее реализации. В том числе, анализируя системы учета затрат стратегического управления, формирующие бухгалтерский учет и интегрирующие информационные потоки для разработки и реализации стратегии компании. На основе метода ABC предложена методология стратегического управленческого учета затрат компании в процессно-ориентированных структурах управления. Авторы предлагают шесть этапов ABC-метода и определяют их содержание.

Самый большой недостаток в том, что данные статьи находятся не в открытом доступе и к их содержанию доступ ограничен, поэтому целесообразно рассмотреть тематику исследований в избранной области не только российских авторов.

За последние два года зарубежные авторы уделяют внимание следующим направлениям исследований: ABC на предприятиях по производству интеллектуальных и связанных продуктов, 8-ступенчатая структура внедрения ABC в исследованиях здравоохранения, планирование потребностей в материалах с использованием ABC, бережливое обслуживание, бизнес-стратегия и ABC и их влияние на эффективность деятельности фирмы, проблемы внедрения ABC в польских и литовских компаниях, факторы, влияющие на применение метода ABC в производственных фирмах Вьетнама, стратегические модели калькулирования затрат как методы стратегического управленческого учета в частных университетах Риау, Индонезия.

Таким образом, можно сделать вывод, что авторы посвящают свои исследования различным вопросам, но основное внимание уделяется влиянию ABC на эффективность деятельности компаний. Большинство ученых рассматривают именно эту проблему с помощью различных методологий, соответственно, приходят к разнообразным выводам. Однако стоит отметить, что подход ABC носит положительную оценку у профессионалов и рекомендуется в практическом применении в различных сферах деятельности.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:**

1. KENTON, Will. Activity-based costing (ABC). Investopedia [online]. 2021. [Accessed 13 December 2021]. Available from: <https://www.investopedia.com/terms/a/abc.asp>.
2. Kaspina, R.G., Khapugina, L.S., Zakirov, E.A. Employment of activity-based costing in the process of company business model generation // Life Science Journal. 2014. 11 (SPEC. ISSUE 8), № 78, pp. 356-359.
3. Lisin, E., Garanin, I., Strielkowski, W., & Kritikova, S. Strategy formulation and monitoring of asme using activity-based costing, balanced economic and business aspects of russian energy market: Development of combined heat and power technologies // Transformations in Business and Economics, 2015. 14(1), 251-267.
4. Sokolov, A. Y., & Elsukova, T. V. (2016). Using abc to enhance throughput accounting: An integrated management approach. Academy of Strategic Management Journal, 15(SpecialIssue4), 8-15.

5. Manyaeva, V. A., Piskunov, V. A., & Fomin, V. P. Strategic management accounting of company costs // International Review of Management and Marketing, 2016. 6(5), 255- 264.

© А.К. Наргизян, А.Э. Соколова, А.А. Степанова, 2021