

УДК 025.11+02:338.4
ББК 78.34(3)+65.497.8

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ЗАРУБЕЖНЫХ БИБЛИОТЕКАХ

© П.С. Романов, 2008

*Московский городской университет управления правительства Москвы
107045, г. Москва, ул. Сretenка, 28*

Рассматривается один из методов управления затратами в библиотечной деятельности США, Канады, Великобритании, Германии, Австралии, Новой Зеландии – это метод activity-based costing (ABC), или пооперационный учет затрат. Данный метод широко используется для более точного определения стоимостных и временных характеристик процессов, причем не только в коммерческом и производственном секторах экономики, но и в учреждениях и некоммерческих организациях, в том числе и в библиотеках различных типов и размеров. При определении стоимости производства изделия или услуги ABC метод фокусирует внимание аналитика на затратах, необходимых для выполнения операций, а не на стоимости содержания структурных подразделений организации. Особенностью этого метода является пооперационное распределение накладных расходов, полная информация о структуре и источниках издержек отдельных операций и возможность управлять этой структурой на базе метода cost management – одной из подсистем общей системы стратегического управления библиотекой.

Ключевые слова: затраты, activity-based costing, библиотека, эффективность библиотечной деятельности, стратегическое планирование.

В рамках библиотечной практики себестоимость или, другими словами, затраты на изготовление продуктов и услуг определяются мерой труда, задействованной в производстве, затратами на его оплату и оплату существующей инфраструктуры производства [1]. Activity-based costing или ABC – это один из методов измерения затрат и эффективности отдельных видов деятельности организации, ее конечных продуктов, использующий одновременно натуральные и стоимостные характеристики производственного процесса. Получение конечного результата деятельности любой организации требует применения определенных усилий, которые выражаются в применении определенных технологических процессов или операций. В свою очередь, применение этих процессов вызывает необходимость привлечения и расходования определенных ресурсов. Применение же ресурсов обуславливает появление неизбежных издержек и затрат, как финансовых, так и материальных. Учет расходов по видам деятельности представляет собой собранную воедино информацию о финансовых и производственных результатах деятельности организации. Классический метод ведения учета затрат в основном сосредоточивает все внимание на величине общих расходов и издержек, а не на причинах и структурах этих расходов, и рассматривает эту сумму за определенный календарный срок, например месяц, квартал или год. Метод ABC дает управленцам возможность рассмотреть сумму и

структуру всех издержек за время жизни (life cycle) изделия или услуги.

Метод ABC в отличие от классических подходов рассматривает в основном сферу накладных расходов, которые достаточно нелегко на практике разнести по конкретным операциям по выпуску товаров и услуг. В традиционных методах учета затрат накладные расходы, как правило, распределяют на каждую единицу произведенного изделия в процентном отношении к их себестоимости. В методе ABC накладные расходы разделяются по видам и распределяются по процессам функциональной модели организации, для каждого вида накладных расходов определяется единица затрат и ее стоимость.

Метод ABC можно представить в виде уравнения, которое дает возможность увязать воедино стоимостные параметры деятельности библиотеки и некоторые параметры обычной деятельности библиотеки:

$$S = t \cdot f + r + e + n,$$

где S – это сумма издержек на отдельную библиотечную операцию; t – количество рабочего времени, необходимое для выполнения однократной операции; f – фонд заработной платы за один рабочий час; r – ресурсы, необходимые для выполнения однократной операции; e – затраты на эксплуатацию оборудования в целях обеспечения однократной операции; n – накладные расходы по выполнению данной однократной операции.

Общие издержки по выполнению отдельной операции будут складываться из всех издержек по каждому случаю выполнения операции в течение определенного периода времени.

Метод ABC зиждется на применении известного принципа Вильфредо Парето 80 : 20, т. е. 80% эффекта от 20% факторов, и особенно результативен в процессе управления затратами (cost management) по местам возникновения затрат и объектам калькулирования. В частности, его можно применить в логистических библиотечных цепях¹ при поставках информационной продукции в условиях крупных библиотек со сложной иерархией управления. К числу других достоинств этого метода зарубежные исследователи относят также благоприятные условия для принятия управленческих решений, более точные значения получаемой прибыли и других оперативных показателей. В стратегическом планировании наибольший результат этот метод дает при сегментарном анализе сбыта продукции и разработке на этой основе маркетингового плана (в разрезе по видам продукции, клиентам и рынкам сбыта) [2]. Как правило, он дает хорошие результаты в тех случаях, когда надо проанализировать изменение уровня затрат в течение длительного периода времени, выявить источники затрат и их структуру. *Другими словами, в сочетании с менеджментом затрат этот подход дает возможность библиотекам управлять структурой затрат на основных технологических операциях и сокращать те операции, которые не приносят добавленной стоимости.*

В настоящее время данный метод широко используется не только в коммерческом секторе экономики, но и в государственных учреждениях и некоммерческих организациях, в том числе в библиотечных учреждениях. Доводы в пользу применения метода именно в библиотеках те же самые, что и для организаций коммерческого сектора экономики, а именно возможность определить распределение косвенных издержек² по видам про-

дукции и услуг, которые являются наиболее «расходными» в технологической цепочке библиотеки. Процессы во внешней среде, связанные с удорожанием ресурсов, сокращением бюджетных вложений в библиотеки, рост заработной платы библиотечного персонала, ужесточение отчетности за использование государственных средств вынудили библиотечные учреждения разрабатывать меры повышения эффективности своей деятельности, инструменты точной оценки величины издержек как в денежном, так и во временном исчислении, а также подходы, позволяющие глубже проникнуть в природу существующих затрат. Надо сказать, что многие подходы к решению этой проблемы учреждения и некоммерческие организации заимствовали из арсенала коммерческих структур и успешно их применяют после некоторой модификации. Этот процесс напрямую связан с менеджментом затрат, изыскания в рамках которого ведут ученые США, Австралии, Канады, Великобритании, Новой Зеландии [3]. Традиционные подходы к расчету и определению затрат связаны в первую очередь с анализом бюджета библиотеки, который зачастую составляется лишь для парадного отчета вышестоящим организациям. В таких рамках библиотеки принимают решения на основе допущений о том, каким образом новые виды деятельности библиотек будут влиять на работу персонала, оставляя в стороне вопрос затратно-стоимостной оценки новых операций. Структура расходов, которые определяются в данном подходе, отображена на рис. 1.



Рис. 1. Структура издержек на производство продукта или услуги

Первоначально метод ABC был введен в практику экономического анализа в 1988 г. известными экономистами США Купером и Капланом [4], которые предприняли попытку пополнить арсенал методов расчета издержек в производстве товаров новым подходом, не ориентированным на валовые методы. Эти ученые утверждали, что предложенный ими метод является более точным по сравнению с классическими методами, поскольку основной объем издержек обусловлен вовсе не ростом

изводственные накладные расходы, административные и накладные торговые расходы.

¹ См. публикации автора: Логистика и практика библиотечной деятельности / П. С. Романов // Библиосфера. – 2007. – № 4. – С. 26–33 ; Финансовый менеджмент и деятельность библиотек мегаполиса в начале XXI века / П. С. Романов // Вестн. Моск. гор. ун-та управления правительства Москвы. – 2007. – № 1. – С. 59–66 ; Логистический подход к деятельности библиотек и книжных издательств / П. С. Романов // Научная книга на постсоветском пространстве : материалы II междунар. науч. конф. (г. Москва, 19–21 сент. 2007 г.) : В 2 ч., ч. 2. – М. : Наука, 2007. – С. 135–139.

² **Косвенные издержки** (indirect costs) – в бухгалтерском учете и финансовом менеджменте это те расходы, которые не включаются прямо в издержки производства конкретного продукта; затраты, которые нельзя напрямую отнести на себестоимость каждого конкретного продукта, выпускаемого предприятием: накладные расходы на материал, про-

объемов производства, а разнообразием и ростом числа операций. В рамках метода ABC происходит выявление и группирование издержек по функциям, а затем производится привязка этих затрат к определенным видам продукции, реализуя механизм функционального носителя затрат³. Носители затрат в этом методе – это те точки в технологической цепочке или определенной операции, которые вызывают появление издержек и их рост, поэтому затратный характер производства обуславливается вариациями производственных функций. Производственная функция в данном случае понимается как некое событие или производственное задание, запланированное для выполнения определенной производственной цели. В библиотеке, как считают зарубежные библиотековеды, к числу функций можно отнести прирост новых поступлений, каталогизацию, операции по обслуживанию межбиблиотечного обмена и расстановку библиотечных материалов на полках. Сумма или группа функциональных издержек на данном центре затрат представляет собой совокупную величину всех накладных расходов, понесенных при рабочем функционировании каждого из центров затрат. Группа функциональных издержек может носить самый общий характер, например представлять собой сведенные воедино все издержки по оказанию интеллектуальных услуг читателям, либо к каждой отдельной операции в этом процессе оказания услуг может быть отнесена отдельная группа затрат. Об этом же говорят и отечественные исследователи, например, следует согласиться с Л.А. Кожевниковой в том, что если библиотечные специалисты хотят иметь информацию о затратах, связанных с различными типами, формами или видами материалов, то классификация библиотечных процессов и операций должна быть более детальной [1]. Строго говоря, если делать привязку всех затрат ко всему процессу оказания услуг и не принимать во внимание разнородный характер отдельных операций, составляющих данный процесс, то исследователь рискует получить весьма приблизительный результат.

Общеизвестно, что различным функциям или операциям в процессе оказания услуг соответствуют весьма разнородные носители функциональных затрат. Например, в случае межбиблиотечного абонементов в роли центра затрат может выступить запрос определенного документа абонентом, полу-

³ **Носитель функциональных затрат (иногда – центры или точки затрат)** – характеристика частоты или интенсивности потребности в выполнении того или иного вида деятельности при производстве определенного продукта, выполнении конкретного заказа и т. п.; используется как инструмент отнесения затрат различных видов деятельности на себестоимость определенной калькуляционной единицы и т. д.

ченный из другой библиотеки, в то время как в случае непосредственного контакта библиотека–читатель выдать требуемую книгу своему читателю центром затрат выступает обязанность библиотеки выдать книгу по требованию внутреннего абонента. Во второй операции затраты на выполнение запроса читателя будут значительно (как правило) ниже, чем в случае МБА. Читатели самостоятельно могут ставить книги на полки, забирать их оттуда и приносить в копировальный или сканирующий центр, сберегая тем самым и время, и расходы библиотеки на эти операции. В случае МБА, как правило, привлекается достаточно опытный и квалифицированный персонал (это расходы на заработную плату), и на него уходит немало времени (затраты в натуральной форме). Обработка поступившего заказа на МБА в зарубежных библиотеках занимает в среднем от пяти минут до одного часа. Поэтому очевидно, что издержки по этим двум операциям явно неравны и явно разнородны и их простое суммирование даст искаженный результат.

Центры затрат предопределяют характер затрат, которые несет в этих центрах библиотека, а также изменения каждого вида затрат в общей совокупности.

Указанный метод действительно, на первый взгляд, обладает рядом достоинств. Одно из них заключается в более точном расчете величины издержек, понесенных в технологическом процессе. Метод также позволяет исследователю глубже понять причины издержек, найти их истоки, получить более надежную информацию для проведения анализа выгодности затрат⁴. После этого библиотечные менеджеры имеют возможность для маневра ограниченными ресурсами принять правильное управленческое решение. Отсюда уже совсем легко перебросить мостик к улучшению эффективности и качества библиотечной деятельности.

При традиционном подходе к бухгалтерскому учету в условиях, например, высшего учебного заведения, библиотека получает построчный бюджет, в котором затраты прошлого периода распределены по обычным центрам затрат в зависимости от их типа, например по статье заработной платы, эксплуатационных расходов, комплектования, командировок и т. д. Издержки по оказанию интеллектуальных услуг пользователю и некоторых других основных услуг библиотеки сводятся воедино без уточнения и привязки к физическим объектам, например к кампусу, подразделению библиотеки. При этом бухгалтерия библиотеки или же финансовый менеджер библиотеки не

⁴ **Анализ выгодности затрат (cost-benefit analysis)** – сопоставление издержек и выгод от осуществления того или иного проекта при принятии решения о направлении ресурсов на один из них.

предпринимают никаких попыток увязать существующие затраты с определенным видом деятельности библиотеки или же разобраться в причинах, которые порождают эти затраты. Например, все расходы по эксплуатационному обслуживанию компьютерной техники и программного обеспечения в библиотеке целиком и полностью привязаны к подразделению, которое занимается этими вопросами, и как следствие этого – менеджер библиотеки совершенно не представляет, в каком именно месте библиотеки или на какой библиотечной операции – на абоненте или же каталогизации – происходит и фиксируется львиная доля указанных издержек.

Первые затруднения при внедрении метода ABC начинаются при попытке совместить обычные подходы бухгалтерского учета с новой системой сбора и классификации управленческой информации. В методе применяется гораздо большее число сведенных воедино затрат по местам их возникновения, чем статей расходов и издержек в традиционном бухгалтерском учете. Например, обычную статью расходов – заработную плату библиотечного персонала – приходится делить на множество составляющих в соответствии с расположением рабочих мест на определенных библиотечных функциях и операциях. К тому же внедрение метода – это само по себе уже затратное мероприятие, которое повлечет за собой неизбежные издержки на внедрение новой технологии учета. Следует также помнить о том, что рассматриваемый метод имеет полностью финансовый характер и дает информацию о характере и величине определенных видов затрат в цифровой форме, которая, безусловно, потребует от исследователя продолжения анализа и интерпретации полученных результатов обычными методами экономического анализа [2]. Это, в свою очередь, займет определенный промежуток времени. Метод ABC дает представление о статическом состоянии затратных процессов в технологии библиотек. Другими словами, это фотография состояния затратных проблем в прошлом, пусть и недалеком. Для того чтобы выстраивать какие-то прогнозные модели, конечно, от исследователя потребуются определенное аналитическое решение о применении той или иной динамической модели. Возможно, это будут модели дисконтирования или какие-то другие подходы, но все это займет определенное время. Конечно, нельзя требовать от метода дать полную картину того, как управленческие и коммерческие процессы и решения в библиотеке влияют на центры затрат и, соответственно, на виды затрат по операционно. Это, безусловно, является ограничением действия метода, его задачи более скромные, но достаточно эффективные. Например, исследователи из австралийских университетских библио-

тек сочетают этот метод с бенчмаркингом⁵ и получают удовлетворительные результаты по определению как общей, так и экономической эффективности деятельности библиотек.

Поскольку в данном методе превалирует информация финансового характера, то оперативная информация остается вне поля рассмотрения метода. Естественно, нельзя требовать от одного метода универсальности. Перечисленные недостатки и ограничения метода несколько не умаляют его роли в управлении современной библиотекой. Более того, помимо тех преимуществ, которые метод дает в рассмотренных случаях, здесь можно перекинуть мостик к управлению пооперационными затратами, т. е. к activity-based management⁶.

Каким же образом происходит подобное внедрение в зарубежных библиотеках? Вся процедура разбивается на четыре основных этапа:

- 1) определение и выбор основных функций или операций библиотеки и соответствующих центров затрат;
- 2) распределение рабочего времени библиотечного персонала по выделенным операциям;
- 3) привязка заработной платы библиотечного персонала и других видов издержек к сводному показателю затрат на каждом конкретном центре затрат;
- 4) расчет удельных затрат на данном центре затрат.

Поэтапный ход проведения расчетов стоимости продукта или услуги по методике ABC можно представить в виде следующей блок-схемы (рис. 2).

Приведенная на рис. 2 схема уже вплотную подводит исследователей к полномасштабному применению механизма операционно-процессного управления (ABM) и в целом – к управлению затратами (cost management). Но это уже тема отдельного рассмотрения.

Исследованиями последних лет установлено несомненное положительное влияние метода на проведение анализа эффективности деятельности библиотечных учреждений, в том числе электронных библиотек. Одним из несомненных достоинств изложенного метода в практике библиотечной деятельности является возможность калькулировать и влиять на структуру затрат при помощи специальных компьютерных программ.

⁵ **Бенчмаркинг** (benchmarking) – метод эталонного сравнения, очень часто применяется в исследованиях эффективности и качества библиотечной работы в библиотеках Австралии, Новой Зеландии, США, Великобритании.

⁶ В отечественной экономической литературе этот термин зачастую переводится и трактуется как ABM – учет; процессно-ориентированное управление, управление по видам деятельности, операционно-ориентированное управление, управление по операциям [по процессам] (управленческий подход, основанный на учете затрат по видам деятельности и предполагающий планирование и контроль затрат по видам деятельности (производственным операциям)).

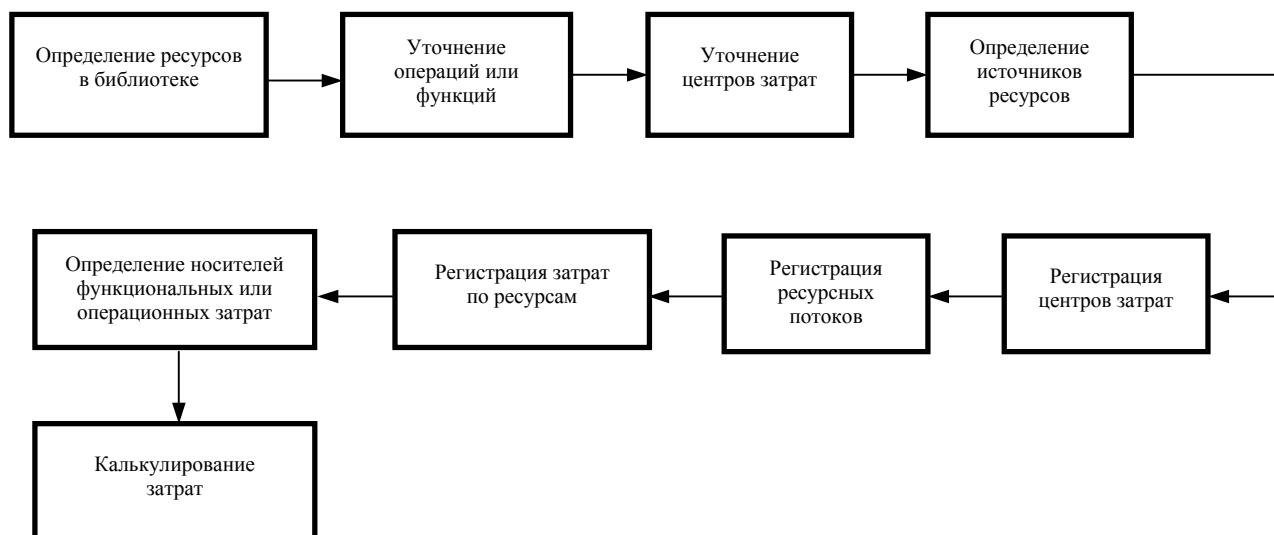


Рис. 2. Блок-схема подготовки и проведения расчетов издержек методом ABC

Список литературы

1. *Кожевникова, Л. А.* Библиотека в структуре базовых социально-экономических процессов территории / науч. ред. П. В. Шеметов ; Гос. публич. науч.-техн. б-ка Сиб. отд-ния Рос. акад. наук. – Новосибирск, 2004. – 178 с.
2. *Баканов, М. И.* Теория экономического анализа : учеб. / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет ; под ред. М. И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 536 с.
3. *Ellis-Newman, J.* Activity-based costing in user's services of an academic library [Электронный ресурс] // *Library Trends*. – 2003. – Winter. – Режим доступа : <http://www.findarticles.com/>
4. *Cooper, R.* Measure costs right: Make the right decisions / R. Cooper, R. S. Kaplan // *Harvard Business Review*. – 1988. – Vol. 66. – P. 96–103.

Материал поступил в редакцию 12.05.2008 г.

Сведения об авторе: *Романов Петр Сергеевич* – кандидат педагогических наук, доцент кафедры финансового менеджмента, e-mail: rom-peter@yandex.ru