

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 657

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ОРИЕНТИРОВАННЫЙ НА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ (PFABC), КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ**М.М. Альзебди, И.Е. Мизиковский**

Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского, Нижний Новгород,
email: mohmdzabadi95@gmail.com, core090913@gmail.com

Аннотация. Статья представляет систематизированный обзор исследований, посвящённых учёту затрат по видам деятельности, ориентированному на результативность (PFABC), в качестве инструмента управленческого контроля. PFABC трактуется не как узкотехническая калькуляционная процедура, а как управленческий механизм, объединяющий причинно-следственную логику формирования себестоимости с регламентированной системой стандартов и анализа отклонений. На основе тематического синтеза выделены ключевые исследовательские линии: (1) эволюция подходов ABC–TDABC–PFABC; (2) PFABC как контур контроля через отклонения и распределение ответственности; (3) эффекты для управленческих решений и условия применимости; (4) ограничения и организационные барьеры; (5) перспективы развития (критерии качества драйверов, цифровизация мониторинга, интеграция с контроллингом и бюджетированием). Итогом является авторская концептуальная схема влияния PFABC на качество управленческого контроля и формулирование исследовательской повестки.

Ключевые слова: управленческий контроль, калькулирование, учёт затрат по видам деятельности, ориентированный на результативность, отклонения, драйверы затрат, управленческие решения.

PERFORMANCE FOCUSED ACTIVITY BASED COSTING (PFABC) AS A MANAGEMENT CONTROL TOOL**М.М. Alzebdi, I.E. Mizikovsky**

Nizhny Novgorod State University named after. N. I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod,
email: mohmdzabadi95@gmail.com, core090913@gmail.com

Abstract. This paper offers a systematic review of the literature on performance-focused activity-based costing (PFABC) as an instrument of management control. Rather than treating PFABC as a purely technical costing procedure, the review approaches it as a managerial mechanism that links the causal logic of cost formation to a structured system of standards and variance analysis. Drawing on a thematic synthesis, the paper maps five main lines of inquiry: (1) the evolution from ABC to TDABC and, subsequently, to PFABC; (2) the use of PFABC as a control loop built around variance diagnostics and the allocation of responsibility; (3) reported implications for managerial decision-making and the conditions under which PFABC can be effectively applied; (4) methodological limitations and organizational barriers to implementation; and (5) emerging directions for further development, including criteria for assessing driver quality, the digitalization of monitoring processes, and integration with controlling and activity-based budgeting. The paper concludes by presenting a conceptual framework for understanding how PFABC may enhance the quality of management control and by outlining priorities for future research.

Keywords: management control; costing, Performance focused activity based costing, cost drivers, managerial decision-making.

Дата поступления статьи в редакцию: 26.04.2026

Дата принятия статьи в печать: 15.06.2026

Введение

В условиях усложнения производственных и сервисных процессов доля косвенных затрат, как правило, возрастает, тогда как традиционные базы их распределения (прямые трудозатраты, объем производства, среднее время работы оборудования) всё чаще оказываются недостаточно

точным приближением реальной причинности затрат. Следствием становится систематический риск управленческих искажений: ошибок в ценообразовании, неверной оценки маржинальности и неадекватной приоритизации процессов и проектов [9]. В этой связи методология учёта затрат должна обеспечивать не только формально корректный расчёт, но и управленчески интерпретируемую информацию, пригодную для регулярного контроля исполнения и обоснования решений.

Развитие учёта затрат по видам деятельности было ответом на обозначенную проблему. Классический подход (ABC) закрепил причинно-следственный принцип распределения накладных расходов, увязывая потребление ресурсов с деятельностью, а деятельности — с объектами затрат. Позднее подход, ориентированный на время (TDABC), был предложен как способ снизить трудоёмкость поддержки модели и сделать явной стоимость мощности, включая стоимость незагруженной мощности [9]. Однако в ряде процессов время не является доминирующим драйвером затрат: существенную роль играют количество партий и запусков, спецификации, объём контрольных процедур и регуляторная нагрузка.

В данных условиях модель PFABC (учёт затрат по видам деятельности, ориентированный на результативность) рассматривается как попытка усилить управленческую составляющую системы: наряду с причинно-следственным распределением затрат формализовать стандарты и отклонения, а также включить оценку продуктивности деятельности, объединяющую эффективность и результативность [9]. В арабоязычных исследованиях подчёркивается прикладная ценность PFABC через повышение качества управленческой информации и поддержку конкурентоспособности, одновременно акцентируются требования к данным и регламентам контроля [8, 10].

Для целей управленческого контроля важна не только точность распределения затрат, но и способность системы показывать, по какой причине возникло отклонение и кто должен на него реагировать. В этом отношении PFABC полезен тем, что связывает ресурсы, виды деятельности, нормативы и фактический результат в одной аналитической логике. Это позволяет использовать данные о себестоимости не только для итогового расчёта, но и для текущего контроля исполнения. По сравнению с моделями, которые дают главным образом ретроспективную оценку затрат, PFABC в большей степени поддерживает цикл «план — выполнение — отклонение — корректирующее действие». Поэтому оценивать данный подход следует не только по точности калькуляции, но и по тому, насколько он делает информацию пригодной для менеджеров разных уровней управления [1, 3].

Цель исследования

Целью статьи является систематизация результатов научных исследований, посвящённых PFABC как инструменту управленческого контроля, а также определение приоритетных направлений его дальнейшего развития. Для достижения поставленной цели решаются следующие задачи: проследить эволюцию подходов ABC–TDABC–PFABC; раскрыть контрольную логику PFABC через систему отклонений и показатели продуктивности; обобщить эффекты для управленческих решений и условия применимости; выявить ограничения и организационные барьеры внедрения; сформулировать исследовательскую повестку дальнейших работ.

Материал и методы исследования

Настоящая работа выполнена в формате систематизированного обзора литературы с применением тематического синтеза. Для обеспечения прозрачности процедур поиска, отбора и представления результатов использованы методологические ориентиры.

Стратегия поиска и формирование корпуса источников. В корпус включались публикации, в которых PFABC рассматривается: (1) как метод учёта и калькулирования затрат по видам деятельности и (2) одновременно как инструмент управленческого контроля — через систему стандартов, анализ отклонений, показатели продуктивности и/или распределение ответственности. В целях теоретической сопоставимости дополнительно учитывались работы по ABC и TDABC, задающие контекст эволюции подходов и рамку сравнения [9, 10]. Для расширения аналитической перспективы были привлечены русскоязычные источники по управленческому учёту и ABC, отражающие организационные предпосылки внедрения и вопросы контроля (Кольчурина; Груздева; Ивашкевич; Вахрушина), а также арабоязычные исследования, описывающие прикладные контексты использования PFABC и типовые эффекты/барьеры его внедрения [5, 7, 8].

- Критерии включения. В обзор отбирались работы, соответствующие следующим условиям:
- наличие явной управленческой компоненты (контроль, отклонения, оценка исполнения, центры ответственности);
 - представление механизма драйверов затрат и воспроизводимой логики построения модели (см. рис. 1);
 - наличие выводов о влиянии PFABC на управленческие решения и/или организационные эффекты.

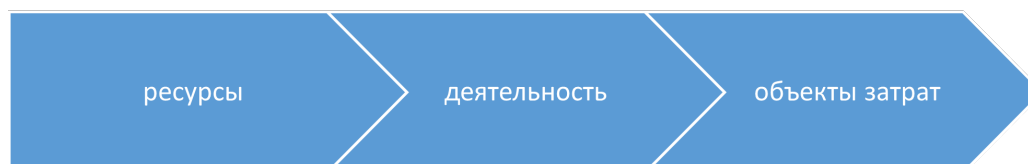


Рис. 1. Механизм драйверов затрат и воспроизводимой логики построения модели

Метод синтеза. Анализ осуществлялся методом тематического синтеза: источники группировались по ключевым исследовательским направлениям; внутри каждой группы сопоставлялись результаты, фиксировались согласованные выводы и расхождения, выявлялись пробелы, после чего формулировались направления дальнейшего развития и исследовательская повестка.

В ходе обзора учитывались не только выводы о преимуществах PFABC, но и то, на каком типе аргументации они основаны. В одних работах это формальное описание модели, в других — прикладной кейс, обследование предприятия или сопоставление с ABC и TDABC. Это важно, поскольку не все публикации одинаково сильны с точки зрения эмпирического подтверждения. Кроме того, часть литературы по PFABC имеет преимущественно методический характер. По этой причине обобщение результатов требует поправки на отраслевой контекст, зрелость системы управленческого учёта и качество исходных данных. Следует учитывать и то, что для ABC и TDABC эмпирическая база шире, тогда как по PFABC заметная доля работ по-прежнему сосредоточена на объяснении логики модели и демонстрации её прикладных возможностей [9].

Результаты исследования

Эволюция подходов: от ABC к TDABC и PFABC

В литературе ABC рассматривается как методологический поворот от «усреднённых» баз распределения к причинно-следственной модели затрат: расходы формируются деятельностью, следовательно, корректная калькуляция требует идентификации активностей и драйверов, отражающих реальное потребление ресурсов. Вместе с тем практический опыт подчёркивает уязвимость ABC в части поддержки: детализированные карты деятельности и периодическое обновление параметров требуют значительных организационных усилий и зрелости данных.

TDABC был предложен как более управляемая по затратам на сопровождение версия: ключевым драйвером становится время, описываемое через временные уравнения; при этом модель позволяет отделять стоимость мощности и стоимость незагруженной мощности как самостоятельные аналитические объекты [10]. Однако универсальность времени ограничена: в ряде процессов существенную роль играют факторы, которые не сводятся к длительности операций (число партий, сложность и вариативность спецификаций, интенсивность контроля качества, требования регуляторов).

PFABC позиционируется как подход, сохраняющий причинно-следственную логику деятельностью и одновременно усиливающий управленческий контур через стандарты, отклонения и измерение продуктивности. Прикладные исследования указывают, что ценность PFABC проявляется тогда, когда модель используется не как «пересчёт себестоимости», а как инструмент интерпретации управленческой ответственности: где отклонения связаны с ценой ресурса, где — с перерасходом, а где — с планированием и результатом. Тем самым PFABC логически сближает учёт затрат с контроллингом и управленческим контролем.

Принципиально важно, что переход к PFABC означает изменение не только самой техники расчёта, но и способа интерпретации затрат в управлении. Если ABC в первую очередь решает задачу более обоснованного распределения накладных расходов, а TDABC упрощает построение модели и позволяет видеть стоимость мощности, то PFABC добавляет нормативную базу для сопоставления плана и факта. За счёт этого расчёт себестоимости используется уже не сам

по себе, а как основа для объяснения отклонений. Менеджер получает возможность увидеть, почему фактическое исполнение оказалось иным, где возник перерасход ресурсов и на каком участке процесса требуется вмешательство. В этом смысле PFABC ближе к системе управленческого контроля, где информация о затратах нужна не только для учёта, но и для координации действий и распределения ответственности [10].

PFABC как контур управленческого контроля: отклонения, ответственность, продуктивность

Ключевой управленческий смысл PFABC в литературе связывается с тем, что калькуляция преобразуется в систему контроля, а отклонения становятся управленческими сигналами. Наиболее типичная логика — разложение отклонений как минимум на две составляющие:

- ценовое отклонение, отражающее расхождение между фактической и стандартной стоимостью/ставкой ресурса;
- количественное отклонение, отражающее перерасход/недорасход ресурса относительно нормативного потребления на фактический объём работ.

Такое разложение повышает адресность контроля и снижает риск «ошибочной атрибуции»: ценовые отклонения чаще обусловлены закупочными и контрактными решениями, тогда как количественные отклонения связаны с организацией процесса, качеством, дисциплиной и технологией. В этом состоит практическая ценность PFABC как инструмента управленческого контроля: контроль ведётся не по агрегированной сумме затрат, а по причинам отклонений и центрам ответственности.

Отдельная исследовательская линия касается продуктивности деятельности, трактуемой как сочетание эффективности и результативности. В прикладных арабоязычных работах подчёркивается, что такая конструкция повышает полезность информации для управления: позволяет раздельно рассматривать «экономия/перерасход ресурсов» и «достижение планового результата», что особенно важно для систем планирования и контроля исполнения [1-4]. Вместе с тем эта же линия выявляет методологическое требование: результативность должна быть операционализирована (определена через измеримые показатели), иначе модель теряет управленческий смысл и вырождается в усложнённую калькуляцию.

Эффекты применения PFABC и условия применимости: что подтверждается, а что остаётся спорным

В обобщённом виде литература связывает PFABC с тремя группами эффектов.

Во-первых, повышение прозрачности структуры затрат и точности себестоимости, что поддерживает решения о ценах и ассортименте при высокой доле косвенных затрат [1-3]. Однако важно различать: повышение точности калькуляции — это прежде всего улучшение качества информации, а не автоматически снижение затрат.

Во-вторых, выявление потерь и резервов продуктивности, когда отклонения интерпретируются как индикаторы операционных проблем и источники улучшений, а не исключительно как финансовые отклонения [6-8]. Здесь PFABC может выступать инструментом управленческого контроля именно за счёт перехода от «фиксирования факта перерасхода» к диагностике причин.

В-третьих, усиление управленческого цикла, если отклонения встроены в регулярные управленческие процедуры и действительно «замыкаются» на корректирующие решения и ответственность. При этом обзор показывает различие между формальным внедрением и управленческим эффектом: метод даёт результат там, где существует дисциплина стандартов и регулярный анализ отклонений, а не только построение модели как проекта «внедрения методики».

Интеграция PFABC с бюджетированием и цифровым контуром контроля

Отдельно следует рассмотреть связь PFABC с бюджетированием и регулярными процедурами контроля. По данным литературы, наибольший эффект возникает тогда, когда нормативы, показатели деятельности и сведения об отклонениях используются не эпизодически, а включены в обычный цикл планирования, исполнения и анализа. В таком случае PFABC перестаёт быть разовой расчётной моделью и становится частью информационной базы для бюджетирования по видам деятельности, контроля исполнения и последующей корректировки планов. Это особенно важно для организаций, где доля косвенных затрат высока и управленческие решения зависят от своевременной интерпретации отклонений, а не только от итоговой себестоимости [2].

Дополнительные возможности открывает цифровизация управленческого учёта. Если информационная система позволяет регулярно обновлять данные по драйверам, объёмам операций

и нормативам, PFABC может применяться на постоянной основе, а не только при периодическом пересчёте модели. В этом случае возрастает оперативность контроля, а сами отклонения быстрее становятся предметом управленческого обсуждения. Вместе с тем цифровая среда не устраняет методические проблемы автоматически: по-прежнему требуется согласованная система нормативов, понятные правила выбора драйверов и распределение ответственности за интерпретацию результатов.

Ограничения и барьеры внедрения: консенсус литературы

Синтез исследований позволяет выделить несколько устойчивых ограничений.

Операционализация результативности. Если результативность остаётся декларацией, PFABC утрачивает отличительную управленческую компоненту.

Качество драйверов и риск избыточной детализации. Гибкость выбора драйверов повышает точность, но одновременно увеличивает стоимость сопровождения и риск произвольности выбора «удобных» драйверов; этот риск концептуально созвучен критике трудоёмкости поддержания моделей деятельности.

Разрыв между расчётом и управленческой реакцией. Даже корректно рассчитанные отклонения не создают эффекта сами по себе; необходимы процедуры управленческого разбора, закрепление ответственности и измерение эффекта корректирующих действий.

Для практического внедрения PFABC важны и организационные условия. Необходимы единые правила разработки нормативов, согласованная работа финансовой и операционной служб, а также готовность менеджеров использовать данные об отклонениях в реальном управлении. Если информация формируется только для отчётности, без последующего разбора причин и корректирующих действий, система быстро теряет прикладную ценность. Поэтому проблема внедрения PFABC связана не только с техникой расчёта, но и с управленческой дисциплиной внутри организации.

Заключение

Систематизированный обзор показывает, что PFABC рассматривается в литературе как инструмент управленческого контроля в той мере, в какой он объединяет калькулирование по деятельности со стандартами, анализом отклонений и оценкой продуктивности. Практическая ценность подхода проявляется при выполнении трёх условий: (1) измеримая результативность и управленчески интерпретируемые стандарты; (2) дисциплина данных и обоснованный выбор драйверов; (3) встроенность анализа отклонений в управленческий цикл и распределение ответственности. При отсутствии этих условий PFABC рискует выродиться в усложнённую калькуляцию без устойчивого управленческого эффекта. Перспективы дальнейших исследований связаны с формализацией критериев качества драйверов, цифровизацией мониторинга и интеграцией PFABC с контроллингом и бюджетированием по видам деятельности.

Тем самым обзор позволяет уточнить место PFABC в системе управленческого контроля. Речь идёт не просто о ещё одной версии ABC, а о подходе, который связывает калькуляцию затрат с диагностикой отклонений и поддержкой управленческих решений. Из этого следует, что дальнейшие исследования должны быть направлены не только на описание модели, но и на проверку того, как она работает в разных организационных условиях, какие драйверы дают наиболее устойчивый результат и каким образом анализ отклонений влияет на качество контроля и управленческих решений.

Литература

1. Груздева Д.С. Теория и практика использования метода ABC в управленческом учете коммерческих организаций // Молодой ученый. 2022. № 21 (416). С. 272-275. EDN: CXMKBY.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2019. 448 с.
3. Кольчурин О.А. ABC-метод учета затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции // Экономика и социум. 2017. № 5-1 (36). EDN: ZCSXIN.
4. Ahmed D.S.B. The Extent of Applying Performance-Focused Activity-Based Costing in Egyptian Industrial Companies and the Effectiveness of Its Impact on Increasing the Efficiency of Variance Analysis: A Field Study // Journal of Contemporary Business Studies. 2019. No. 8. P. 111-142.

5. Al-Hamrouni M.M.A. The Role of Performance-Focused Activity-Based Costing in Improving Competitive Performance in Industrial Enterprises: A Field Study on Petrochemical Industries in Libya // *Scientific Journal of Commercial and Environmental Studies*. 2016. Vol. 7, Suppl. No. 1. P. 424-454.
6. Al-Zubaidi F.L.F., Al-Ghabban T.S.M. Using Performance-Focused Activity-Based Costing to Reduce Costs and Its Reflection in Improving Competitive Advantage: An Applied Research in Wasit Textile and Knitting Factory // *Journal of Accounting and Financial Studies*. 2022. Vol. 17, No. 60. P. 1-29.
7. Hassoun L.N. The Role of Performance-Focused Activity-Based Costing in Institutional Excellence: A Field Study on Babylon Bank // *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*. 2018. Vol. 14, No. 44, Pt. 1. P. 28-49.
8. Kaplan R.S., Anderson S.R. Time-Driven Activity-Based Costing-A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits. Harvard Business School. 2007. No. 3. P. 12-18.
9. Namazi M. Performance-Focused ABC: A Third Generation of Activity-Based Costing System // *Cost Management*. 2009. Vol. 23, No. 5. P. 34-46.
10. Sarokolaei, M. A., Bahreini M., Pirmoradi, F. Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) // *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 2013. Vol. 75. P. 346-352. DOI: 10.1016/j.sbspro.2013.04.039.