

## УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

© 2014 БУРЛАН С. А., ПРОКОПОВИЧ Л. Б.

УДК 657

**Бурлан С. А., Прокопович Л. Б. Учет затрат по видам деятельности на предприятиях промышленности**

В статье определены причины, сдерживающие использование учета затрат по видам деятельности (система ABC) в практике отечественных предприятий. Сделана систематизация преимуществ использования системы ABC при выполнении учетно-калькуляционных работ. Рассмотрены основные этапы учета затрат по видам деятельности. Предложена классификация факторов, которые влияют на формирование видов деятельности в системе ABC. Систематизированы недостатки системы ABC, ограничивающие сферу ее применения на отечественных предприятиях: сложность и высокая трудоемкость учетно-калькуляционных расчетов; повышенные требования к точности, аналитичности информации, профессиональной подготовке персонала, в эффективных внутриорганизационных коммуникациях; ресурсоемкость. Определена зависимость эффективности функционирования системы ABC от правильного выбора видов деятельности, в разрезе которых осуществляется учет производственных затрат, при формировании которых обоснована необходимость учета влияния факторов производства и факторов внепроизводственной деятельности.

**Ключевые слова:** учет затрат, калькулирование, себестоимость, промышленность, база распределения

**Рис.:** 4. **Библ.:** 9.

**Бурлан Светлана Анатольевна** – кандидат экономических наук, доцент, профессор, кафедра учета и аудита, Черноморский государственный университет им. П. Могила (ул. 68 Десантников, 10, Николаев, 54003, Украина)

**Email:** burlan\_sa@mail.ru

**Прокопович Леонид Борисович** – кандидат экономических наук, доцент, доцент, кафедра учета и экономического анализа, Национальный университет кораблестроения им. Адмирала Макарова (пр. Героев Сталинграда, 9, Николаев, 54025, Украина)

**Email:** kalka.root@gmail.com

УДК 657

UDC 657

**Бурлан С. А., Прокопович Л. Б. Облік витрат за видами діяльності на підприємствах промисловості**

У статті визначені причини, які стримують використання обліку витрат за видами діяльності (система ABC) у практиці вітчизняних підприємств. Зроблена систематизація переваг використання системи ABC при виконанні обліково-калькуляційних робіт. Розглянуті основні етапи обліку витрат за видами діяльності. Запропонована класифікація чинників, які впливають на формування видів діяльності в системі ABC. Систематизовані недоліки системи ABC, що обмежують сферу її вживання на вітчизняних підприємствах: складність і висока трудомісткість обліково-калькуляційних розрахунків; підвищені вимоги до точності, аналітичної інформації, професійної підготовки персоналу, в ефективних внутрішньоорганізаційних комунікаціях; ресурсоемність. Визначена залежність ефективності функціонування системи ABC від правильного вибору видів діяльності, в розрізі яких здійснюється облік виробничих витрат, при формуванні яких обґрунтована необхідність урахування впливу чинників виробництва і чинників поза виробничої діяльності.

**Ключові слова:** облік витрат, калькуляція, собівартість, промисловість, база розподілу

**Рис.:** 4. **Бібл.:** 9.

**Бурлан Світлана Анатоліївна** – кандидат економічних наук, доцент, професор, кафедра обліку і аудиту, Чорноморський державний університет ім. П. Могила (вул. 68 Десантників, 10, Миколаїв, 54003, Україна)

**Email:** burlan\_sa@mail.ru

**Прокопович Леонід Борисович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент, кафедра обліку і економічного аналізу, Національний університет кораблебудування ім. Адмирала Макарова (пр. Героїв Сталинграда, 9, Миколаїв, 54025, Україна)

**Email:** kalka.root@gmail.com

**Burlan S. A., Prokopovich L. B. Calculation of expenditures by types of activity at industrial enterprises**

The article identifies reasons that restrict use of calculation of expenditures by types of activity (ABC system) in practice of domestic enterprises. It systemises advantages of the use of the ABC system during calculations. It considers main stages of calculation of expenditures by types of activity. It offers classification of factors that influence formation of types of activity in the ABC system. It systemises shortcomings of the ABC system, that limit the sphere of its application at domestic enterprises: complexity and high labour intensiveness of calculations; high demands to accuracy, analytical character of information, professional training of personnel in efficient internal organisational communications; and resource intensity. It identifies dependence of efficiency of the ABC system functioning on correct selection of types of activity, in context of which production expenditures are calculated, when forming which the need of taking into account production factors and non-production activity factors is justified.

**Key words:** calculation of expenditures, calculation, cost value, industry, base of allocation

**Pic.:** 4. **Bibl.:** 9.

**Burlan Svitlana A.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Professor, Department of Accounting and Auditing, Black Sea State University named after P. Mohyla (vul. 68 Desantnykiv, 10, Mykolaiv, 54003, Ukraine)

**Email:** burlan\_sa@mail.ru

**Prokopovich Leonid B.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting and Economic Analysis, Admiral Makarov National University of Shipbuilding (pr. Geroyiv Stalingrada, 9, Nikolaev, 54025, Ukraine)

**Email:** kalka.root@gmail.com

**Постановка проблемы.** Устойчивое функционирование отечественных предприятий промышленности в условиях негативных процессов в экономике невозмож-

но без должного внимания к управлению затратами. Изменения в структуре выпускаемой продукции промышленных предприятий, в производственных процессах отражаются

на формировании себестоимости, что, в свою очередь, вызывает потребность в поиске новых подходов к калькулированию. В связи с этим в международной практике определенное распространение получила система ABC. Однако в силу ряда проблем данный подход не нашел применения в учетной практике отечественных промышленных предприятий Украины.

**Анализ исследований и публикаций.** Вопросам использования системы ABC в практике учетно-калькуляционных работ отечественных предприятий посвящены исследования многих украинских специалистов, среди которых можно выделить следующих: Дерій В. А. [1], Кулинич М. Б. [3], Лозовицька Д. С. [4], Шик Л. М., Крива О. С. [8], Щирба М. Т. [9]. Однако подавляющее большинство специалистов игнорирует недостатки учета затрат по видам деятельности и не учитывает отечественные учетные традиции. Частично недостатки системы ABC поднимали в своих работах Ивахив Ю., Спильных И. [2], Нурмухаметов И. Ф. [5], Романчук А. Л., Кравчук В. С. [6], Скрипник М. И. [7]. Указанное обуславливает необходимость в дальнейшем исследовании данной проблемы.

**Цель исследования** – систематизация недостатков, которые могут ограничить применение системы ABC в практике отечественных предприятий, а также разработка классификации факторов, влияющих на формирование видов деятельности в условиях использования системы ABC в промышленности.

**Основные результаты исследования.** Можно утверждать, что учет затрат по видам деятельности занял достойное место в системе управления затратами предприятия и эффективно используется многими ведущими в своих отраслях иностранными корпорациями. К сожалению, приходится констатировать тот факт, что в отечественной практике учетно-калькуляционных работ он не нашел должного распространения, несмотря на имеющийся потенциал разрешить часть проблем, стоящих перед системой управления хозяйствующего субъекта в условиях кризисных явлений в экономике страны. Считаем, что безразличие к системе ABC на отечественных предприятиях промышленности обусловлено рядом причин.

Мировой опыт использования системы учета затрат по видам деятельности насчитывает чуть меньше 30-ти лет, что само по себе не способствует ее широкому распространению на отечественных предприятиях. Однако следу-

ет отметить, что схожий подход, а именно метод однородных секций, был известен отечественным специалистам еще до возникновения системы ABC, да и многие способы калькулирования, которые используются в системе ABC, нашли свое применение в отечественной практике учетно-калькуляционных работ.

Вместе с тем, публикации отечественных специалистов и авторов из стран ближнего зарубежья, посвященные учету затрат по видам деятельности, зачастую вводят в заблуждение потенциальных «потребителей» непонятной терминологией. В качестве типичных примеров необходимо упомянуть: «пулы затрат», «драйверы затрат» и «атрибуты операций». При этом, большая часть публикаций не способна доходчиво объяснить, используя привычный для отечественного бухгалтера понятийный аппарат, ни суть упомянутых понятий, ни содержание рассматриваемого подхода к калькулированию себестоимости. Отечественная учетная литература достаточно противоречива и в вопросах, касающихся преимуществ и недостатков системы ABC.

Ограничивает количество предприятий, готовых использовать систему ABC, также ее сложность по сравнению с традиционным подходом к учету затрат.

Кроме того, со стороны руководства как промышленных предприятий, так и иных субъектов хозяйствования до настоящего времени отсутствует четкое понимание существующих преимуществ использования системы ABC, которые представлены на рис. 1.

В связи с этим рассмотрим основные этапы процесса учета затрат по видам деятельности (рис. 2).

На первом этапе осуществляется формирование основных видов деятельности, в разрезе которых в дальнейшем предприятие будет распределять затраты. Разработка перечня видов деятельности может вызвать определенные трудности, связанные с соблюдением принципа целесообразности. Принцип целесообразности применительно к системе ABC предполагает пересмотр первоначального (предварительного) перечня видов деятельности и путем объединения отдельных из них составление оптимального списка. С одной стороны, чем больше видов деятельности будет выделено, тем точнее можно определить себестоимость продукции. С другой – это неоправданно увеличивает сложность учетно-калькуляционных работ. Учитывая вышеизложенное, целесообразнее сформиро-

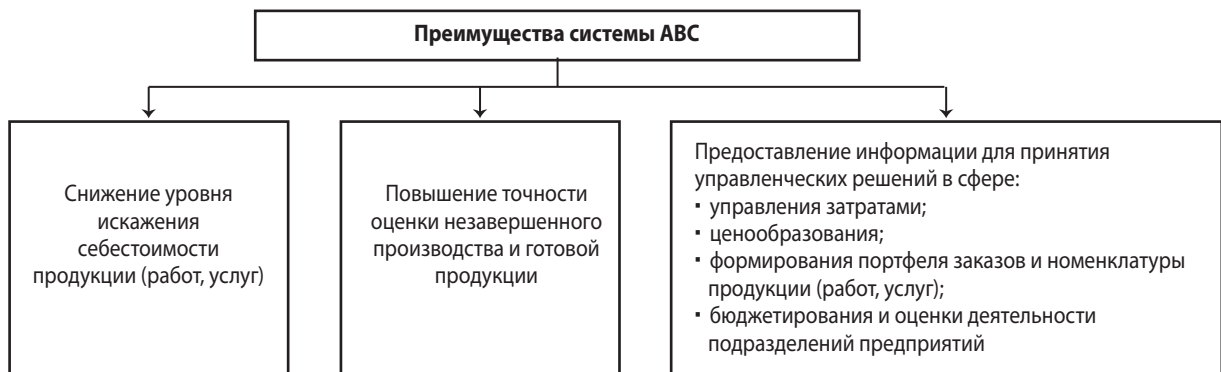


Рис. 1. Преимущества использования системы ABC при выполнении учетно-калькуляционных работ



Рис. 2. Основные этапы учета затрат по видам деятельности

вать небольшой перечень видов деятельности, который насчитывает 5–7 позиций.

Например, для производственных предприятий рекомендуется выделять следующие виды деятельности на уровнях производства продукции:

- деятельность на уровне единицы продукции – это совокупность операций, которые непосредственно связаны с изготовлением единицы продукции. Количество операций, выполняемых на данном уровне деятельности, впрочем, как и величина затрат, будет пропорционально объему производства;
- деятельность на уровне партии (серии) продукции – это совокупность операций по производству или обработке партии продукции, где количество операций и производственных затрат не зависит от фактического количества продукции в партии, а изменяется пропорционально количеству партий, запущенных в производство;
- деятельность на уровне производства – это совокупность операций, где количество операций не связано с фактическим количеством продукции или их партий, а обусловлена необходимостью производства продукции в целом.

Таким же образом выделяют 2 – 3 вида деятельности на уровнях, не связанных с производством, например: деятельность по обслуживанию заказчиков; содержание персонала; деятельность на уровне предприятия в целом. При этом следует иметь в виду, что каждое предприятие во время внедрения системы ABC при формировании списка видов деятельности должно также учитывать отраслевые особенности и множество иных факторов.

По нашему мнению, при формировании видов деятельности промышленных предприятий необходимо учитывать влияние двух групп факторов: факторы деятельности уровня производства и факторы внепроизводственной деятельности (рис. 3).

На втором этапе осуществляется группировка затрат в разрезе видов деятельности. Для каждого из выделенных видов деятельности формируется список статей затрат.

Далее для каждой группы затрат выбирается база распределения, которая обеспечивает их отнесение на объекты калькулирования.

Первые два этапа процесса учета затрат по видам деятельности связаны с формированием системы ABC на предприятии, следующие этапы относятся непосредственно к распределению затрат.

На третьем этапе, основываясь на первичной информации, осуществляется учет затрат в разрезе выделенных видов деятельности. Прямые затраты и большую часть косвенных можно сразу отнести к сформированным группам по видам деятельности. Однако могут возникнуть сложности в отнесении части косвенных затрат, которые связаны с несколькими видами деятельности. В этом случае предприятие может использовать один из традиционных способов калькулирования для распределения затрат по видам деятельности.

На четвертом этапе происходит распределение затрат, учтенных в разрезе видов деятельности, по объектам калькулирования. Прямые затраты сразу переносятся на себестоимость продукции (работ, услуг). Косвенные затраты распределяют по объектам калькулирования, используя фактическую величину баз распределения, которые были определены для вида деятельности на втором этапе.

Пятый этап заключается в составлении отчетности для внутренних пользователей на основании полученной информации о себестоимости продукции.

Если рассматривать систему ABC с точки зрения отечественной теории, то данный подход будет соответствовать комбинированному способу калькулирования, т. е. способу, который одновременно использует несколько способов калькулирования, так как ни один из них в отдельности не может обеспечить необходимую точность калькуляционных расчетов.

При внедрении системы ABC в процесс управления деятельностью предприятия необходимо также иметь в виду, что данной системе производственного учета присущ ряд недостатков, которые ограничивают сферу ее применения на отечественных предприятиях (рис. 4).

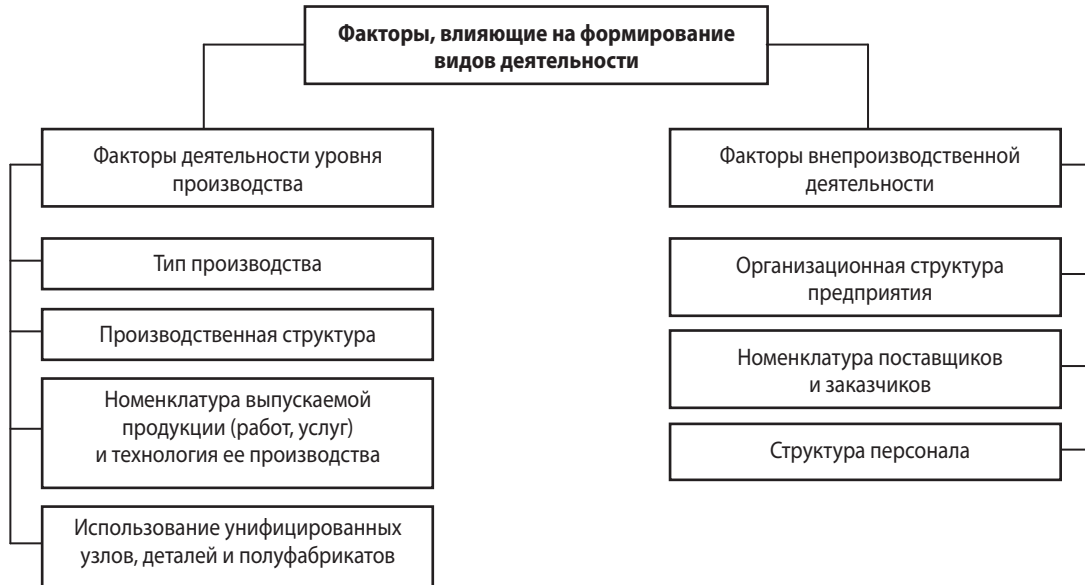


Рис. 3. Факторы, влияющие на формирование видов деятельности в системе ABC на промышленных предприятиях

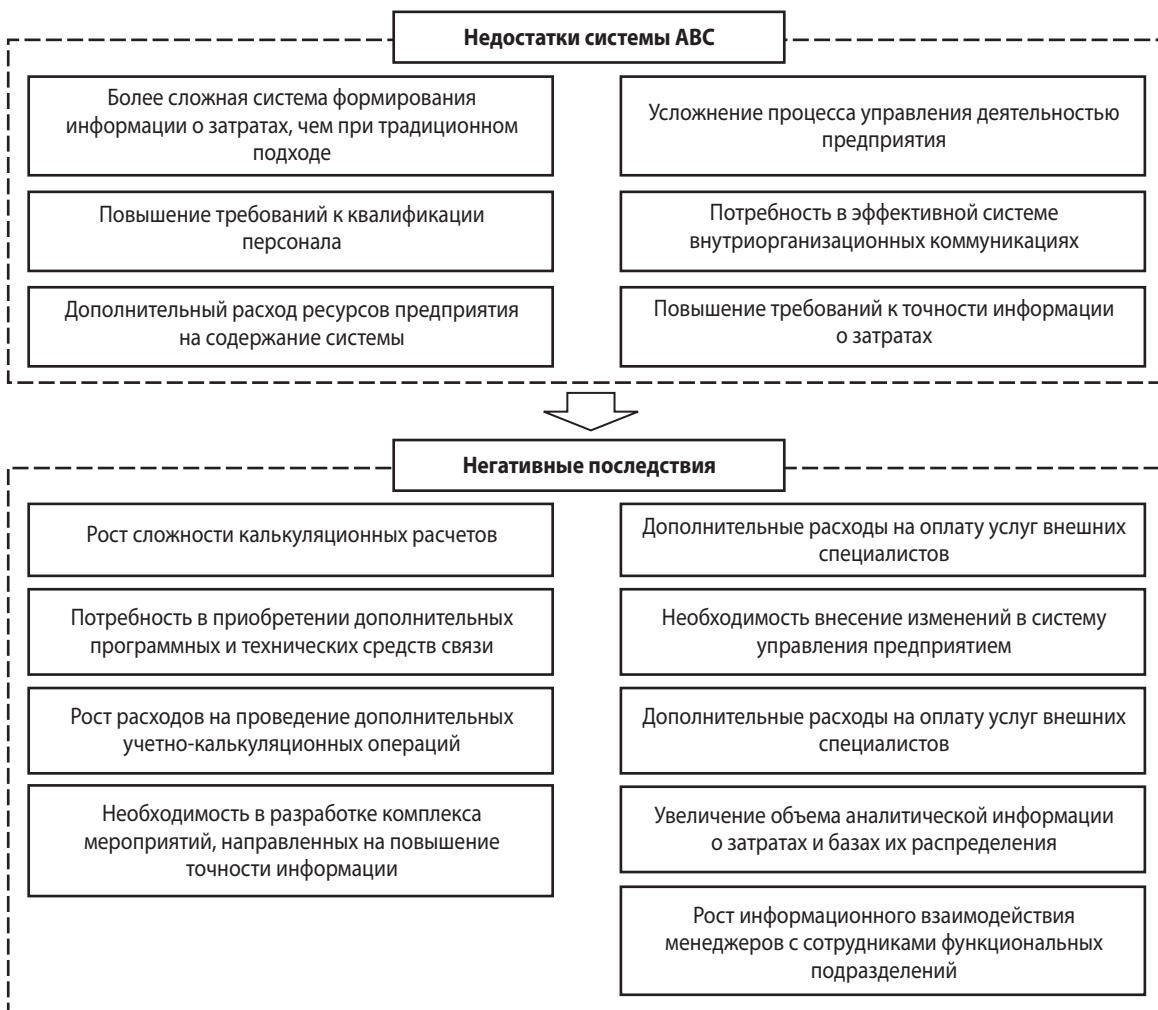


Рис. 4. Недостатки учета затрат по видам деятельности

Во-первых, рассматриваемый подход является более сложной системой формирования информации о затратах. Система ABC в процессе своего функционирования требует более широкой информации о затратах предприятия, факторах, которые оказывают влияние на ту или иную группу затрат, базах распределения затрат. Калькуляционные расчеты в рамках системы ABC, в отличие от традиционных подходов, являются более сложными как с точки зрения количества используемых показателей, так и методики их расчетов. Увеличивается нагрузка на учетный персонал предприятия в части осуществления им работ по аналитическому учету затрат, особенно в части производственных затрат. Дополнительно к учету затрат для составления финансовой отчетности персоналу бухгалтерии приходится осуществлять учет затрат в разрезе выделенных видов деятельности. Последнее требует дополнительной обработки первичных документов для отнесения полученных затрат к определенному виду деятельности. Кроме этого, так как в системе ABC, по сравнению с традиционным подходом к распределению затрат, для каждого вида деятельности используется своя база распределения, то возрастают трудозатраты на сбор информации об их величинах. Возросшее количество калькуляционных расчетов также влияет на рост трудоемкости.

В какой-то мере снижению трудоемкости расчетов в системе ABC могло бы способствовать внедрение соответствующего программного обеспечения. Однако в настоящее время в Украине отсутствуют специализированные пакеты прикладных программ, которые, получая первичную информацию из распространенных программных комплексов бухгалтерского учета, могли бы обеспечить выполнение основных процедур в рамках рассматриваемой системы.

Во-вторых, учет затрат по видам деятельности значительно усложняет процесс управления деятельностью субъекта хозяйствования, так как требует большего взаимодействия руководителей разных уровней управления и сотрудников функциональных подразделений. Система ABC зачастую требует большего объема аналитической информации о затратах и иных показателях деятельности, которую обычно невозможно получить в рамках традиционного учета. В связи с этим предприятиям обычно приходится использовать две системы учета затрат на производство: одну в рамках финансового учета, другую – в рамках управленческого учета.

В-третьих, внедрение и ведение учета затрат по видам деятельности предъявляет определенные требования к профессиональной подготовке персонала предприятия. И речь идет не только о сотрудниках бухгалтерии, хотя на них и будет возложена существенная часть работы в рамках данной системы. В процессе осуществления учета затрат по видам деятельности будут задействованы сотрудники прочих функциональных подразделений предприятия, а также руководители различных уровней управления. Поэтому от уровня их профессиональной подготовки во многом будет зависеть эффективность данной системы. В противном случае неизбежным становятся ошибки в распределении затрат, например, вследствие неверной группировки видов деятельности, отнесения затрат не к тому виду деятельности или выбора для определенного вида деятельности

базы распределения, которая не соответствует характеру затрат.

В-четвертых, рассматриваемый подход к формированию себестоимости нуждается в эффективной системе внутриорганизационных коммуникаций. Необходимо обеспечить взаимодействие сотрудников предприятия в процессе учета затрат по видам деятельности. Данное взаимодействие касается выделения основных видов деятельности, классификации затрат для группировки их по видам деятельности, анализа факторов затрат, выбора баз распределения для каждой группы затрат, сбора и обработки первичной информации, формирования отчетности о затратах и интерпретации полученных показателей для принятия различных управленческих решений. Как указывалось ранее, в процессе учета затрат по видам деятельности взаимодействует разнородная группа сотрудников предприятия: от бухгалтеров и сотрудников функциональных подразделений до менеджеров. Поэтому для обеспечения эффективного взаимодействия всех участников учетно-калькуляционного процесса предприятие должно внести ряд изменений в систему управления, а также предоставить соответствующее обеспечение (программные и технические средства связи).

В-пятых, система ABC выдвигает повышенные требования к точности информации, которая используется для распределения затрат. Прежде всего, могут иметь неточности в части учета общепроизводственных расходов. Так как при традиционной системе распределения общепроизводственных расходов неизбежны искажения себестоимости, то сотрудники многих предприятий привыкли уделять меньшее внимание учету данной группы затрат. Например, нередки случаи неверного отнесения отдельных затрат к тем или иным статьям этих расходов или составление первичных документов с искажением информации о месте возникновения затрат. Кроме информации о затратах системе ABC необходима очень подробная информация о факторах затрат, о величине базы распределения для каждого вида деятельности. Не всегда подобную информацию возможно получить в рамках существующей на предприятии системы учета. При этом, чем сложнее технологический процесс производства продукции (работ, услуг), тем сложнее становится задача получения необходимой для системы ABC информации.

В-шестых, внедрение системы ABC и ее функционирование требует от предприятия определенных ресурсов. Прежде всего, при внедрении учета затрат по видам деятельности может возникнуть необходимость в привлечении внешних консультантов или консалтинговых организаций, что вызывает дополнительный расход ресурсов предприятия. Кроме этого, на этапе внедрения системы ABC постоянно будут расходоваться как людские, так и иные ресурсы. Рост сложности и трудоемкости учетно-калькуляционных работ, а также потребность в содержании двух систем учета затрат, после внедрения системы учета по видам деятельности, обуславливает необходимость пересмотра уровня оплаты труда учетного и иного персонала. Также может возникнуть потребность в привлечении новых сотрудников со стороны, что приведет к увеличению расходов на оплату труда. Вследствие потребности учета затрат по видам деятельности в совре-

менных средствах обработки и обмена информацией предприятие вынуждено будет проверить на соответствие новым требованиям имеющиеся ресурсы оргтехники, а также приобрести дополнительное программное обеспечение.

Принимая во внимание вышеуказанные недостатки, необходимо при внедрении системы АВС в процесс управления предприятием реально оценивать не только возможные преимущества, но и потенциальные проблемы, возникающие в связи с использованием системы учета затрат по видам деятельности.

**Вывод.** Результаты проведенного исследования свидетельствуют о том, что система АВС имеет ряд недостатков: сложность, высокая трудоемкость, повышенные требования к профессиональной подготовке персонала, потребность в эффективных внутриорганизационных коммуникациях, повышенные требования к точности и аналитичности информации, ресурсоемкость. Эффективность функционирования системы АВС в значительной мере зависит от правильности выбора деятельности, в разрезе которых осуществляется учет производственных затрат. При формировании перечня видов деятельности необходимо, в первую очередь, учитывать влияние факторов производства и факторов внепроизводственной деятельности.

**Перспективы дальнейших исследований** состоят в разработке перечня видов деятельности и соответственно баз распределения затрат в системе АВС для отдельных отраслей промышленности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Дерій В. А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні [Текст] / В. А. Дерій // Вісник Львівської комерційної академії. – 2010. – №33. – С.84–91.
2. Івахів Ю., Спільник І. Метод АВС-аналізу: доцільність застосування [Текст] / Ю. Івахів, І. Спільник // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2008. – № 3(19). – С.170–172.
3. Кулинич М. Б. Особливості застосування методу калькулювання витрат за функціями [Текст] / М. Б. Кулинич // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. – 2007. – №12. – С.136–138.
4. Лозовицька Д. С. Особливості управлінського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах торгівлі автомобілями та автосервісу [Текст] / Д. С. Лозовицька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – №36. – С.234–239.
5. Нурмухаметов І. Ф. Особенности применения системы учета затрат по видам деятельности на предприятиях упаковочной отрасли [Текст] / И. Ф. Нурмухаметов // Вестник экономики, права и социологии. – 2011. – №2. – С. 42–46.
6. Романчук А. Л., Кравчук В. С. АВС-метод у системі калькулювання собівартості продукції на підприємствах промисловості будівельних матеріалів [Текст] / А. Л. Романчук, В. С. Кравчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2010. – №1. – С.327–333.
7. Скрипник М. І. АВС-калькулювання [Текст] / М. І. Скрипник // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 3(49). – С.176–179.
8. Шик Л. М., Крива О. С. Калькуляція витрат за видами діяльності як метод досягнення конкурентних переваг [Текст] / Л. М. Шик, О. С. Крива // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – №1(3). – С.167–173.
9. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні [Текст] / М. Т. Щирба // Економічна діагностика підприємств. – 2012. – № 3. – С.140–146.

#### REFERENCES

- Derii, V. A. "Zapozycheni (zarubizhni) metody obliku vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii ta ikhnie vykorystannia v Ukraini [Tekst]" [Borrowed (foreign) methods of cost accounting and calculation of cost of production and their use in Ukraine]. *Visnyk Lvivskoi komertsiianoi akademii*, no. 33 (2010): 84-91.
- Ivakhiv, Yu., and Spilnyk, I. "Metod AVS-analizu: dotsilnist zastosuvannia" [ABC analysis method : the feasibility of]. *Ekonomichnyi analiz*, no. 3 (19) (2008): 170-172.
- Kulynych, M. B. "Osoblyvosti zastosuvannia metodu kalkuliuvannia vytrat za funktsiiamy" [Features of the method of calculation of expenses by function]. *Naukovyi visnyk Volynskoho derzhavnogo universytetu imeni Lesi Ukrainky*, no. 12 (2007): 136-138.
- Lozovytska, D. S. "Osoblyvosti upravlynskoho obliku vytrat operatsiinoi diialnosti na pidpriemstvakh torhivli avtomobiliamy ta avtoservisu" [Features of management accounting operating costs in trade in motor vehicles and auto services]. *Visnyk Lvivskoi komertsiianoi akademii*, no. 36 (2011): 234-239.
- Nurmukhametov, I. F. "Osobnosti primeniia systemy ucheta zatrat po vidam deiatelnosti na predpriatiakh upakovочноy otrasli" [Features of application of cost accounting systems by activities at the enterprises packaging industry]. *Vestnik ekonomiki, prava i sotsiologii*, no. 2 (2011): 42-46.
- Romanchuk, A. L., and Kravchuk, V. S. "AVS-metod u systemi kalkuliuvannia sobivartosti produktsii na pidpriemstvakh promyslovosti budivelnikh materialiv" [ABC method of costing system output in the building materials industry]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnogo instytutu*, no. 1 (2010): 327-333.
- Skrpnyk, M. I. "AVS-kalkuliuvannia" [ABC costing]. *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (49) (2009): 176-179.
- Shyk, L. M., and Kryva, O. S. "Kalkuliatsiia vytrat za vydamy diialnosti iak metod dosiahnennia konkurentnykh perevah" [Calculation of costs by type of activity as a method of achieving competitive advantage]. *Visnyk ZNU*, no. 1 (3) (2008): 167-173.
- Shchyryba, M. T. "Kontseptsiia upravlynskoho obliku v Ukraini" [The concept of management accounting in Ukraine]. *Ekonomichna diahnostyka pidpriemstv*, no. 3 (2012): 140-146.