

**Э. В. Кондукова**, канд. экон. наук, доцент,  
Национальная академия государственной налоговой  
службы Украины

## **УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (АВС): ОСОБЕННОСТИ И ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Перспективы внедрения учета затрат по видам деятельности (или АВС) в практику контроля украинских предприятий пока еще не определены. Несмотря на то, что за рубежом эта концепция развивается уже в течение 15 лет, да и в РФ к ней проявляет интерес все большее количество предприятий, в Украине практически незаметны как научные, так и практические исследования в этом направлении. Потому задача статьи состоит в том, чтобы определить отличия учета затрат по видам деятельности от нашей традиционной системы учета затрат, основанной на их классификации по экономическим элементам и статьям калькуляции.

В SMA №4Т «Внедрение учета затрат по видам деятельности» (1993 г.) дано следующее определение.

АВС — это прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами.

Отсюда следует, что АВС — это система учета затрат, и как таковая, включает определение объектов затрат, классификацию затрат и метод их распределения по объектам. АВС отнюдь не является первой и единственной в своем роде, однако с ее появлением ранее созданные системы учета затрат приобрели почетный титул традиционных. В научной литературе существует подход к АВС как к методу распределения косвенных затрат или как к очередной классификации затрат, но с моей точки зрения, это неоправданно суживает ее границы и возможности. Другое дело, что многие элементы этой системы отнюдь не являются оригинальными и новыми: они применялись и раньше. Но заслуга авторов АВС как раз и состоит в том, что они сумели объединить проверенные идеи и методы с новыми в единый комплекс. Еще один аргумент в пользу признания АВС системой учета затрат состоит в том, что она отличается редкой многофункциональностью. Действительно, попытаемся выделить хотя бы основные направления применения АВС:

— для уточненного расчета себестоимости объектов затрат и установления на этой основе цен;

— для бюджетирования затрат и контроля за соблюдением бюджетов по видам деятельности, отделам, участкам, подразделениям и т. п.;

— информационная база для бенчмаркинга видов деятельности и реинжиниринга бизнес-процессов на основе его результатов;

— информационная база для принятия решений об аутсорсинге (один из видов реинжиниринга), а также для многого другого.

Все эти задачи в той или иной мере стоят перед системой внутреннего контроля, если понимать его как инструмент для достижения максимальной эффективности деятельности предприятия.

Кроме функциональной универсальности, ABC обладает уникальной гибкостью с точки зрения масштабов внедрения: эту систему можно внедрить в одном подразделении, отделе или в рамках одного бизнес-процесса (например, сбыта продукции), а можно внедрить в масштабах всего предприятия, сделав ее единственным инструментом управленческого учета.

Теперь попробуем сопоставить традиционную систему учета затрат и ABC по основным компонентам — объекты затрат, классификация затрат, методы распределения затрат по объектам.

Сопоставление ABC и традиционных систем учета начнем с объекта затрат, поскольку именно от него зависит постановка задачи: что именно мы хотим узнать о затратах? Нельзя сказать, что ABC произвел революцию в его определении, но, тем не менее, внес довольно существенные новации и изменения.

Зарубежные авторы как до (Хорнгрен, Фостер), так и после появления ABC (Аткинсон и др.) предпочитали определять объект затрат максимально широко, практически одинаково и предельно просто — нечто, для чего необходимо рассчитать затраты. Причины этого понятны: зарубежный управленческий учет с самого начала ориентировался на реализацию двух основных задач — оценку запасов, калькулирование себестоимости и определение финансовых результатов (1); обоснование и контроль управленческих решений (2). Для первой задачи объект затрат — это прежде всего, единица запасов, продукта, услуг, именно для них разрабатываются различные методы калькулирования себестоимости. Для второй задачи объект затрат вряд ли можно определить исчерпывающе, ведь менеджеры принимают превеликое множество самых разнообразных управленческих решений, и почти в каждом случае им требуется информация о связанных с ними затратах. И до появления ABC количество анализируемых объектов затрат постоянно росло. Появление ABC стало реакцией на возникновение в 1980-х годах новой управленческой концепции предприятия как цепочки ценностей и связанных с ней управленческих решений, т.е. состав объектов затрат еще более расширился. В частности, одним из объектов затрат стали виды деятельности и бизнес-процессы — ведь при бенчмаркинге и реинжиниринге бизнес-процессов смысл сбора затрат по видам деятельности состоит в том, чтобы сопоставить затраты на одинаковые или близкие виды деятельности и бизнес-процессы внутри компании или у конкурентов. На этой основе можно оптимизировать как затраты, так и состав тех и других. Существенно возросло значение такого объекта затрат, как потребители — методика их анализа на основе ABC обеспечивает гораздо более точные результаты, чем раньше. В качестве самостоятельного объекта затрат рассматриваются реже встречающиеся комбинации Продукт-Потребитель или Потребитель-Продукт. Таким образом, хотя нельзя сказать, что эти изменения не укладываются в

традиционное абстрактное определение объекта затрат, но следует отметить существенное расширение этого понятия в условиях применения ABC.

В отечественной практике преобладал подход, в соответствии с которым первая задача — т. е. оценка запасов и калькулирование себестоимости — играла главную и основную роль. Считалось, что и большинство остальных управленческих решений можно обосновать, исходя из информации о затратах по продуктам и услугам. Многие управленческие решения, типичные для западной практики, у нас просто не рассматривались.

Вторая составляющая системы учета затрат — классификация затрат. Таких классификаций было разработано немало, причем их количество продолжает увеличиваться. В соответствии с вышеописанными двумя основными задачами управленческого учета классификации затрат тоже делятся на две группы: предназначенные для расчета себестоимости и определения финансовых результатов и предназначенные для обоснования управленческих решений.

Возникает вопрос, можно ли «вписать» в эту схему классификацию затрат по видам деятельности и какое место она при этом займет? Безусловно, вряд ли она вытеснит статьи калькуляции хотя бы по той причине, что в обозримом будущем переход к составлению Отчета о прибылях и убытках на ее основе маловероятен.

По сути обе системы классификации затрат начинаются с одной отправной точки — ресурсов хозяйственной деятельности. Затем они распределяются по сферам деятельности: между ABC и традиционной системой учета затрат здесь есть несомненное сходство, поскольку бизнес-процессы предприятия также группируются по этим же сферам. Однако, если в традиционной системе далее переходят к распределению прямых и косвенных издержек и формированию статей калькуляции, то система ABC предполагает дальнейшую детализацию затрат по бизнес-процессам и видам деятельности. С точки зрения задач обоснования управленческих решений оценка затрат по видам деятельности и бизнес-процессам составляет самостоятельную ценность, поскольку это информационная база для бенчмаркинга и реинжиниринга бизнес-процессов. Кроме того, она же используется в бюджетировании на основе видов деятельности и последующем контроле выполнения бюджетов. Вполне возможно, что анализ затрат по видам деятельности поможет менеджерам среднего и низшего звена оптимизировать распределение рабочего времени — своего и своих подчиненных. Таким образом, хотя в общей схеме это лишь промежуточный этап, но он имеет множество применений в различных управленческих ситуациях.

На следующем этапе определяется поглощение видов деятельности объектами затрат и калькулирование себестоимости. В отличие от традиционной системы объекты затрат могут быть самыми разнообразными, а задача расчета себестоимости — отличаться разными масштабами. Например, самый типичный случай — расчет себестоимости всех

реализуемых видов продукции (работ, услуг) с выходом на суммарную себестоимость реализованной продукции и ее сопоставлением с результатом расчета традиционным методом. Именно так задача ставится, если цель применения ABC состоит в установлении обоснованных цен на всю номенклатуру продукции. Однако можно ограничиться гораздо менее глобальным анализом: например, рассчитать сбытовые затраты, связанные с конкретным поставщиком или каналом сбыта.

Третий элемент системы учета затрат — методика распределения затрат на объект затрат или калькулирования себестоимости. Пожалуй, из всех составляющих ABC именно здесь его отличия от предшествующих систем выступают наиболее отчетливо, и связаны они в первую очередь со способом распределения косвенных расходов. Интересно, что и предшествующие методики различались по этому же признаку. Например, К. Друри пишет: «Типично такие системы (калькуляции себестоимости — прим. авт.) классифицируются следующим образом:

1. Система прямой калькуляции себестоимости.
2. Традиционные системы начисления затрат.
3. Системы функциональной калькуляции себестоимости.»

Система директ-кост характеризуется тем, что вообще не распределяет косвенные расходы по продуктам, возмещая их из т. н. маржинального дохода (разность между выручкой от реализации продукции и прямыми затратами). Традиционные системы начисления затрат или системы полного поглощения затрат включают более или менее сложный механизм распределения косвенных затрат по продуктам при помощи одного или нескольких условных показателей (баз распределения) и одного или нескольких этапов распределения. В состав традиционных систем входят позаказный и попередельный (или попроцессный) методы калькулирования себестоимости, подробно рассмотренные в учебной литературе. ABC также включает несколько промежуточных этапов распределения и многочисленные драйверы затрат, поэтому с точки зрения сложности и техники расчетов он недалеко ушел от наиболее современных вариантов традиционных систем. Однако принципиальная разница состоит в том, что на промежуточных этапах затраты аккумулируются не просто по местам возникновения или пулам, а по видам деятельности, составляющим в свою очередь бизнес-процессы. Это означает, что вместо организационной структуры предприятия, лежащей в основе традиционных систем калькулирования, в ABC используется концепция цепочки ценностей. Второе принципиальное отличие состоит в том, что между видами деятельности и объектами затрат прослеживается причинно-следственная связь, а не просто устанавливается некий формальный механизм перенесения затрат с использованием условных показателей.

В заключение хотелось бы сказать, что спектр методик калькулирования затрат для различных управленческих целей все время расширяется, пусть даже по масштабам применения ни одна из них не идет в сравнение (пока!) с ABC и традиционной системой.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Statement on Management Accounting № 4T Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Costing Institute of Management Accountants, September 30, 1993.
2. Statement on Management Accounting № 4EE Practices and techniques: Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM, November 1998.
3. Garrison R. H., Noreen E. W. Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making. 7th edition, IRWIN, 1994.
4. Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р., Марк Янг С. Управленческий учет. — Издательский дом Вильямс, Москва, Санкт-Петербург, Киев, 2005.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет. М., ЮНИТИ, 2003.

**О. М. Коробко**, канд. екон. наук, асистент,  
Національний аграрний університет

### СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

На сучасному етапі розвитку економіки України значна увага приділяється питанням удосконалення управління. При цьому, як свідчить міжнародна та вітчизняна практика, важливим є розвиток його функцій та, зокрема, контролю.

На фінансовий контроль, як *функцію управління*, покладені завдання безперервного спостереження за процесом виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту та їхня перевірка, а також виявлення порушень законності фінансово-господарської діяльності.

Міжнародна організація вищих контролюючих органів (ІНТОСАІ) визначила, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль — невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на попередній стадії, щоб мати можливість притягнути винуватців до відповідальності, одержати компенсацію за збитки та розробити заходи щодо запобігання таким порушенням в майбутньому.

На сьогодні проблеми удосконалення фінансового контролю залишаються актуальними як з теоретичних так і з практичних питань.

Фінансовий контроль в Україні згідно з чинним законодавством здійснюють в межах своєї компетенції різноманітні органи державного управління України та підвідомчі їм організації. До складу таких структур належать Рахункова палата, Головне контрольне управління Президента України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державне казначейство України, Державна податкова адміністрація України, Державна митна служба України, органи банківського контролю, а також різноманітні державні підрозділи в межах їх повнова-