

ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДУ РОЗПОДІЛУ ЗАТРАТ НА ОСНОВІ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ (ABC-КОСТІНГ) СЛУЖБОЮ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

В статье рассмотрена необходимость внедрения в практику отечественных предприятий нового метода разделения затрат на основе деятельности — системы ABC-костинг. Приведены его основные преимущества и недостатки. Показаны этапы калькуляции затрат в соответствии с предложенным методом

In the article the necessity of introduction into practice of national enterprises of the new cost distribution method in the basis of kinds of activities is founded. Its main advantages and drawbacks are determined. The stage of cost calculation accordance with the method suggested are shown.

Ключові слова: *метод розподілу затрат, калькуляція, собівартість.*

Сучасні умови господарювання українських підприємств розвиваються швидкими темпами, усе більше набуваючи рис ринкового середовища, що супроводжується більш жорсткою конкуренцією, а для багатьох підприємств — конкуренцією в межах глобальних ринків. І хоча, на жаль, не всі вітчизняні підприємства усвідомлюють потребу зміни концепції, а відповідно й методів, управління, все ж таки деякі керівники провідних українських компаній активно шукають інноваційні методи, зокрема запроваджують в структуру управління підприємством службу внутрішнього аудиту, яка не тільки займається моніторингом систем внутрішнього контролю і обліку, а й їх постійним вдосконаленням. Одним з пріоритетних напрямків впровадження новітніх технологій в ці системи є вдосконалення методів управління витратами, чому сприяють насамперед потреби стратегічного управління.

Традиційні бюджетні підходи оперують з вартістю спожитих в процесі діяльності ресурсів (матеріали, заробітна плата, електроенергія, оренда тощо). При підрахунку собівартості продукції, деталей та клієнтів вартість спожитих ресурсів розподіляється по даним об'єктам обліку. Прямі затрати на матеріали та працю розносяться легко на основі прямого причинно-наслідкового зв'язку між ними і об'єктами обліку. Розподіл накладних витрат при тра-

диційному фінансовому підході базується на використанні різних баз розподілу. Застосування пропорційного розподілу затрат відносно будь-якої з перерахованих баз є приблизним та викривлює істину собівартість об'єктів обліку, але у свою чергу є найбільш простим та зручним методом при веденні управлінського та фінансового обліку.

У дійсності в діяльності підприємств завжди існують непропорційне поглинання затрат різними продуктами. Найбільш місткі виявляються продукти з найменшим обсягом та найбільшою складністю з усієї продуктової групи. Найменш місткими залишаються продукти з найбільшим обсягом на найменшою складністю. За застосування традиційних фінансових методів вони залишаються переоціненими з даної продуктової групи. При цьому викривлення собівартості є пропорційним частці накладних витрат у загальній структурі затрат.

Проблему викривлення стратегічно важливої інформації можна вирішити шляхом використання системи ABC — костинг або методу розподілу затрат на основі видів діяльності (на основі операцій).

Аналіз досліджень і публікацій свідчить про те, що даний метод у вітчизняній літературі описується лише останнім часом у роботах не багатьох науковців, зокрема Л. В. Нападовської, В. М. Добровського [1, 2]. Однак у зарубіжній літературі дискусія стосовно даного методу почалася ще на початку 90-х років. Розроблена Р. Капланом та Р. Купером [3] система ABC-костингу широко висвітлюється в роботах західних науковців [4, 5, 6, 7, 8]. Її практичне застосування було проведене у багатьох успішних західних компаніях. Непопулярність же даної теми у вітчизняній літературі пояснюється насамперед складністю та трудомісткістю впровадження ABC-костингу у практику господарювання. На думку автора, метод ABC доцільно застосовувати, коли вичерпані більш прості інструменти.

Таким чином, у даній статті ми пропонуємо розібратись в методиці системи ABC-костингу на концептуальному рівні.

Метод ABC (activity-based costing — ABC) базується на тому, що затрати створюються в результаті виконання певних операцій (видів діяльності).

Метод ABC має значні переваги перед традиційними методами калькулювання собівартості, зокрема він дозволяє приймати обґрунтовані рішення по відношенню до:

— зниження витрат. Реальна картина витрат дає можливість точніше визначати види затрат, які необхідно оптимізувати;

— цінової політики. Точне віднесення витрат на об'єкти калькуляції дозволяє визначити нижню межу цін, подальше зниження яких відносно такої межі веде до збитковості продукту;

— товарно-асортиментної політики. Реальна собівартість дозволяє розробляти програму дій по відношенню до того чи іншого продукту — зняти з виробництва, оптимізувати витрати або підтримувати на поточному рівні;

— оцінки вартості операцій. Можна вирішити, чи доцільно передавати ті чи інші операції підрядникам або необхідно проводити організаційні перетворення.

Процес розрахунку собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) із застосуванням ABC-методу можна представити у вигляді схеми (рис. 1).

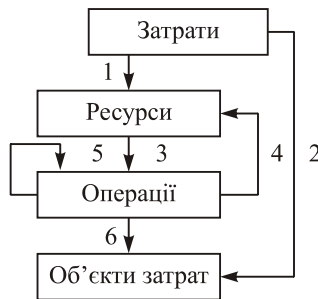


Рис. 1. Етапи проходження затрат в методі ABC

Цей процес передбачає калькуляцію затрат у кілька етапів:

1. Етап. Розподіл затрат на ресурси.

На даному етапі вартість накладних витрат переноситься на вартість ресурсів. При цьому визначається повна поточна вартість володіння одиницею ресурсу: вартість посадки, вартість устаткування тощо.

Для того, щоб розрахувати вартість ресурсів, рекомендується, по-перше, визначити структуру ресурсів, а також перелік затрат, що спрямовуються на забезпечення діяльності кожного ресурсу, а по-друге, розподілити затрати на ресурси.

Як правило, виділяють наступні види ресурсів: персонал, устаткування та транспорт, приміщення (земля). Обов'язковим ресурсом є персонал. При визначенні його повної вартості враховується заробітна плата працівникам, податкові відрахування з фонду оплати праці, соціальні виплати, амортизація персонального обладнання, затрати на підтримку умов праці, доставка пра-

цівників до місця роботи, витрати на навчання тощо. Сукупність затрат і сукупність ресурсів представляють собою ієрархічні структури, глибина деталізації яких прямо пропорційна необхідній точності отриманих даних та трудомісткості та вартості їх отримання.

Часто одна стаття затрат буде переноситись на декілька одиниць ресурсів. Для таких зв'язків використовуються коефіцієнти розподілу затрат (так звані «драйвери затрат»): для орендної плати — це площа приміщення, що займає один співробітник, для вартості затраченої електроенергії — спожита електрична потужність персонального устаткування співробітника. Шукану суму отримаємо множенням вартості одиниці драйверу на кількість драйверу, спожитого даним ресурсом.

2. Етап. Перенесення вартості ресурсів на операції.

На даному етапі повна вартість ресурсів, розрахована на етапі 1 переноситься на операції, які виконують відповідні одиниці ресурсів. Таке перенесення відбувається пропорційно показникам, що відображають ступінь використання даного ресурсу у відповідній операції. Ці показники носять назву «драйвери ресурсів». Частіше за все в якості даного драйверу виступає кількість часу, який затрачається ресурсом на ту чи іншу операцію.

Розрахунок вартості, що переноситься, відбувається в кілька етапів:

— визначається загальна кількість одиниць драйверу даного ресурсу: фонд робочого часу у людино-годинах, фонд машинного часу у станко-годинах тощо;

— шляхом ділення вартості ресурсу на загальну кількість одиниць драйверу ресурсу визначається вартість одиниці драйверу: вартість години співробітника, вартість години машинного часу;

— визначається кількість одиниць драйверу ресурсу, спожитого тією чи іншою операцією;

— множення кількості спожитих одиниць драйверу на вартість одиниці драйверу визначається сума вартості ресурсу, що переносить на дану операцію.

3. Етап. Розподіл вартості обслуговуючих операцій на ресурси, що ними обслуговуються.

Треба вказати, що в межах методу АВС усі операції класифікуються наступним чином:

— основні — операції, безпосередньо утворюючі об'єкти затрат (зазвичай закупівлі, виробництво та збут); їх вартість можна прямо віднести на об'єкти затрат;

— обслуговуючі — операції, які створюють умови для нормального функціонування ресурсів певного виду (забезпечення інформаційними технологіями, управління персоналом тощо); їхня вартість переноситься на ресурси, що ними обслуговуються.

— управляючі — операції, що здійснюють управління як основними, так і обслуговуваними операціями; їх вартість переноситься на всі операції ділянки управління.

Обслуговуючі операції обслуговують ресурси або створюють умови для їх нормального функціонування. На даному кроці вартість обслуговуваних операцій ніби повертається назад на ресурси, що ними обслуговуються, типовими обслуговуваними операціями є «Обслуговування обчислювальної техніки», «Обслуговування та ремонт виробничого устаткування», «Набір та відбір персоналу» та ін. Дане перенесення здійснюється пропорційно драйверам операцій (основним результативним показникам операцій (кількість замовлень, кількість партій, кількість співробітників тощо)), які формуються аналогічно драйверам затрат та драйверам ресурсів. Спочатку розраховується загальна кількість одиниць драйверу, потім визначається вартість кожної одиниці. Аналізується кількість спожитих одиниць драйверу та розраховується вартість, що переноситься.

4 Етап. Розподіл вартості управляючих операцій на основні та обслуговуючі операції.

В цілях АВС-аналізу об'єктами управління слід визнавати не ресурси, якими управляє суб'єкт управління, а дії (операції) об'єктів управління. Внаслідок цього розподіл вартості управляючих операцій буде здійснюватися не на ресурси, а на операції.

Можливими підходами до вирішення проблеми вибору адекватного драйверу операцій, пропорційно якому здійснювалося б перерозподіл є:

— вартість управляючої операції розподіляється нарівно між управляючими операціями;

— вартість управляючої операції розподіляється пропорційно робочому часу, затраченому суб'єктом управління на відповідні операції;

— вартість управляючої операції розподіляється пропорційно значущості операцій, що визначається експертним шляхом.

5 Етап. Перенесення вартості основних операцій на об'єкти затрат.

Результатом попередніх етапів є розрахована вартість виконання основних операцій даних етап перерозподілу є фінальним та формує пошукову собівартість об'єктів затрат. Драйверами

операцій на цьому кроці зазвичай є кількісні характеристики об'єктів затрат, пропорційно яким основні операції переносять на них свою вартість.

Отже, стає очевидним, що операційно-орієнтований підхід системи ABC, хоча й є більш складним, ніж традиційний, але набагато краще відображає причинно-наслідкові зв'язки між економічними елементами всередині організаційної системи. Фактори розподілу непрямих витрат, які використовуються в традиційному методі, в ABC-костінгу піддаються більш глибокій деталізації та використовуються на різних етапах перенесення затрат у виді драйверів затрат, драйверів ресурсів та драйверів операцій.

Однак варто сказати й про проблеми, які виникають при впровадженні цієї методики. У першу чергу — це висока трудомісткість та значні затрати на впровадження методу ABC на підприємстві. Ці показники взаємозалежні: як правило, при мінімізації затрат на впровадження трудомісткість процесу підвищується, і навпаки. Очевидним є також, що впровадження ABC — методу без автоматизації просто неможливо, процес вимагає відповідного програмного забезпечення, часто недешевого. Крім того, необхідними є певні часові затрати: на великих підприємствах на впровадження методики може піти біля року, в невеликих з відносно нескладними процесами — набагато менше.

Зважаючи на це, ми пропонуємо часткове впровадження системи ABC. Виходячи з принципу «розумної достатності» можна виділити напрямки діяльності підприємств, в яких переважають процеси, що додають цінність продукту, і ті, в яких цих процесів небагато. Зрозуміло, що й перше, і друге, визначається суб'єктивно. Якщо прийняти, що в бізнесі існують три основні напрямки: забезпечення виробництва, виробництво та забезпечення продажів, то перший та третій містять більше процесів, що додають цінність продукту, ніж другий напрямок. Таким чином, пропонуємо впровадження ABC-костінгу в тій частині бізнесу промислових підприємств, яка відповідає за забезпечення виробництва та забезпечення продажу, та обмежується традиційною системою на етапі виробництва. На користь даної рекомендації говорять, принаймні, три фактори. По-перше, виробничі процеси, як правило, достатньо однорідні. По-друге, виробничі процеси зазвичай складні, оскільки пов'язані з великим обсягом технологічних операцій. По-третє, у виробничих процесах усе повинно слідувати певному технологічному стандарту, що виключає можливість вносити істотні зміни в накладні витрати.

Отже, до загальних переваг впровадження системи управління затратами на основі видів діяльності слід віднести:

— найбільш точна та детальна інформація про собівартість окремих видів продукції, клієнтів та напрямків діяльності;

— ефективна можливість покращення собівартості;

— прості та логічні способи впливу на витрати через систему драйверів;

— активний вплив на загальну культуру обліку, планування та аналітичної обробки бізнесу, розвиток інформаційної системи;

— легкість побудови системи мотивації персоналу, спрямованих на оптимізацію затрат.

Крім того, існує ще й ціла низка менш очевидних, але не менш значних позитивних моментів, що супроводжують ABC:

— по мірі розвитку ABC на підприємстві зростає ступінь впливу важливості поняття «цінність продукту для споживача», поступово зміщуючи пріоритети понять затрат та собівартості;

— ABC-метод є одним з важливіших інструментів системи управлінського обліку;

— ABC може слугувати системою операційного втілення стратегічних починань підприємства, наприклад, збалансована система показників (B80) отримує у вигляді драйверів ABC готовий матеріал для формування індикаторів.

Література

1 *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.

2 *Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коришкова Р. С.* Управлінський облік: Навч посіб. / За ред. В. М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2005. — 278 с.

3 *Джонстон, Марк У., Маршалл, Грег У.* Управление отделом продаж. Планирование. Организация. Контроль. 7-е издание.: Пер с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. — 912 с.

4 *Друри К.* Управленческий учет для бизнес — решений: Учебник / Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 655с. — (Серия «Зарубежный учебник»).

5 *Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.* Управленческий учет, 3-е издание.: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. — 878с: ил. — Парал. тит. англ.

6 *Управлінський облік / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моуєн, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков / Пер. з англ.- К.: Міленіум, 2002. — 974 с.*

7 *Хорнгрен Ч. Т., Дж. Фостер, Ш. Датар.* Управленческий учет, 10-е издание.: Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2008. — 1008 с.

Стаття надійшла до редакції 5.05.2008 р.