

МЕХАНІЗМ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ОСНОВІ АВС-МЕТОДУ

Одним із найважливіших показників ефективності діяльності підприємства, який комплексно характеризує використання всіх ресурсів, а саме, матеріальних, трудових та фінансових є собівартість продукції. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає виробничі витрати і складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Визначення собівартості продукції є процесом, що починається зі збору всієї інформації щодо витрат, які виникають при виробництві та реалізації продукції або послуг, та закінчується аналізом загальної величини витрат та визначенням методів, які дозволяють точно розрахувати собівартість кожного виду продукції. Сучасними методами обліку витрат є:

- 1) стандарт-кост;
- 2) директ-костинг;
- 3) метод калькулювання на основі видів діяльності Activity Based Costing (ABC).

АВС-метод у вітчизняній літературі почав досліджуватись відносно недавно, він фактично не використовується на практиці українських підприємств. Порівняно з традиційними методами калькулювання собівартості, даний метод має певні переваги, зокрема він дозволяє приймати аргументовані рішення щодо:

- 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 щодо того чи іншого продукту - зняти з виробництва, оптимізувати витрати або підтримувати на поточному рівні;
- зменшення витрат: реальна картина витрат дає можливість точніше визначати види витрат, які необхідно оптимізувати;
- оцінки вартості операцій: точність оцінки результатів дає можливість оцінити доцільність передачі тієї чи іншої операції підрядникам або необхідність проведення організаційних перетворень.

Етапи проходження витрат в методі АВС:

Першим етапом є розподіл витрат на ресурси. На даному етапі вартість накладних витрат переноситься на вартість ресурсів. При цьому визначається повна поточна вартість володіння одиницею ресурсу: вартість посади, вартість устаткування тощо.

Для того, щоб розрахувати вартість ресурсів, необхідно, по-перше, охарактеризувати структуру ресурсів, а також перелік витрат, які виділяються на забезпечення діяльності кожного ресурсу, а по-друге, розподілити витрати на ресурси.

Як правило, виділяють такі види ресурсів на підприємстві:

- ✓ матеріальні ресурси;
- ✓ фінансові ресурси підприємства;
- ✓ природні ресурси;
- ✓ трудові ресурси підприємства.

Часто одна стаття витрат має переноситись на декілька одиниць ресурсів. Для таких зв'язків використовуються коефіцієнти розподілу витрат (так звані «драйвери витрат»), наприклад, для орендної плати це площа приміщення, яку займає один співробітник. Розрахункову суму отримаємо множенням вартості одиниці драйверу на кількість драйверу, спожитого даним ресурсом.

Другим етапом є перенесення вартості ресурсів на операції. На цьому етапі повна вартість ресурсів, розрахована на першому етапі, транспонується на операції, які використовують відповідні одиниці ресурсів. Таке перенесення відбувається пропорційно показникам, що відображають ступінь використання даного ресурсу у відповідній операції. Відповідні показники носять назву «драйвери ресурсів». Як даний драйвер може бути кількість часу, який був використаний ресурсом на ту чи іншу операцію.

Третім етапом є розподіл вартості обслуговуючих операцій на ресурси, що ними обслуговуються. Для цього етапу необхідно класифікувати усі операції таким чином:

- ✓ основні – операції, що прямо створюють об'єкти витрат (закупівлі, виробництво та збут); їх вартість можна віднести на об'єкти витрат;

- ✓ допоміжні – операції, які створюють умови для функціонування ресурсів певного виду, їхня вартість переноситься на ресурси, що ними обслуговуються;
- ✓ управляючі – операції, що спрямовані на управління як основними, так і допоміжними операціями; їх вартість відноситься на всі операції сектора управління.

Четвертим етапом є розподіл вартості управляючих операцій на основні та обслуговуючі операції.

На цьому етапі необхідно зазначити, що при ABC-аналізі об'єктами управління слід визнавати не ресурси, якими управляє суб'єкт управління, а дії (операції) об'єктів управління. Отже, розподіл вартості управляючих операцій здійснюється не на ресурси, а на операції.

П'ятим етапом є перенесення вартості основних операцій на об'єкти витрат.

Результат попередніх етапів – розрахована вартість виконання основних операцій є фінальним і формує пошукову собівартість об'єктів витрат. Драйверами операцій на цьому кроці зазвичай є кількісні характеристики об'єктів витрат, пропорційно яким основні операції переносять на них свою вартість.

Тому стає очевидним, що операційно-орієнтований підхід системи ABC, хоча і 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-методі піддаються більш глибокій деталізації та використовуються на різних етапах перенесення витрат у вигляді драйверів витрат, драйверів ресурсів та драйверів операцій.

За допомогою застосування методу ABC-калькулювання з'являється можливість розгляду витрат не тільки з точки зору собівартості кінцевих продуктів, як це є за «традиційної» системи обліку, але і витрат на виконання окремих функцій та дій. Розроблена технологія застосування в практиці вітчизняних підприємств нового методу розподілу витрат на основі діяльності системи ABC створює додаткові можливості для контролю витрат. Дана технологія є тільки основою, її можна удосконалювати відповідно до особливостей підприємства. Можна зазначити, що впровадження системи ABC в практику роботи вітчизняних підприємств забезпечить достовірне обчислення собівартості конкретних виробів, що значно підвищить об'єктивність оцінки рентабельності продукції.

Узагальнюючи зазначене вище, виокремимо переваги та недоліки ABC-методу.

Основними перевагами ABC-методу будемо вважати:

- 1) поліпшує систему обліку витрат підприємства, допомагає в отриманні більш точних результатів;
- 2) збільшує число облікових одиниць, використовуваних для акумуляції накладних витрат (за цехами і відділами);
- 3) змінює базу, використовувану для нарахування накладних витрат на продукцію (будь-які базові показники, простежені за продукцією чи виконуваними операціями);
- 4) змінює сприйняття різних видів накладних витрат, які формально є непрямими витратами (використання енергії, контроль якості, переналагодження устаткування);
- 5) дає можливість управління приймати дієві рішення щодо вибору ефективної маркетингової стратегії випуску прибуткової продукції і контролю витрат на стадії їх виникнення.

Істотними недоліками використання ABC-методу є:

- 1) довільність у виборі базового показника;
- 2) значні витрати на дослідження операцій, оформлення документації тощо.