

ABC-МЕТОД У КОРПОРАТИВНИХ СИСТЕМАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Ірина Дзєбих,
магістр,
дослідник
інвестиційних
корпоративних
проектів ДВНЗ
«Київський
національний
економічний
університет
ім. Вадима
Гетьмана»

Значна увага вчених і практиків постійно приділяється вартості продукту і аналізу прибутковості (рентабельності). У ряді статей 1980-1990-их років увага акцентувалась на обмеженості традиційних систем калькуляції витрат виробництва, коли критиці піддавались, у першу чергу, методи розміщення непродуктивних витрат [4, 5, 6, 7]. Р.Купер та Р.Каплан [8, 9] розробили новий підхід до визначення непродуктивних витрат на продуктах і розрахунку собівартості продукції, який назвали методом калькуляції витрат по функціях (ABCActivityBased Costing). Передбачається, що ABC надає коректнішу інформацію за собівартістю продукту, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень. Як стверджує Пітер Б.Тьорней [10], калькуляція витрат по функціях може бути загалом визначена як метод, що забезпечує кращий розподіл ресурсів і витрат, які несе організація, і є реальним способом вимірювання собівартості. У подальші роки цей метод став широко популярним серед економістів, оскільки спрощується використання технік загального менеджменту та управління якістю [11].

Автором робиться спроба адаптувати ABC-метод у бізнес-середовищі України, зокрема, стосовно діяльності ТНК-ВР¹.

ПОЯВА СИСТЕМ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ВИТРАТ ПО ФУНКЦІЯХ

Дослідження С.Друрі [2, с.105] показало, що 90-70% компаній використовували ненадійну або неточну інформацію стосовно собівартості продукту, призначену для зовнішнього фінансового обліку. Згідно з точкою зору вченого, традиційна система калькуляції собівартості завжди використовує одиниці вимірювання, що базуються на обсязі для розрахунку непродуктивних витрат на продукти. Бази розрахунку на основі обсягу точно вимірюють використані ресурси в пропорції до кількості вироблених одиниць. Традиційні системи собівартості продукції, які припускають, що продукти використовують усі ресурси в пропорції до їх обсягу, у результаті приводять до спотворених даних за собівартістю продукції [12]. Необхідним стало використання складніших систем з підвищеними вимогами до точності розрахунку собівартості. Саме на цьому фоні виник ABC-метод.

Калькуляція витрат по функціях сприяє кращому розумінню «поведінки» непрямих витрат, встановлює їх джерела і розподіл за продуктами [2]. ABC є найбільш корисним, якщо є: високі обсяги непрямих витрат; багато продуктів або складні продукти; значні відмінності в обсязі між продуктами високого і низького обсягу; різні продукти мають відмінні вимоги до ресурсів; проблеми з розрахунками поточних витрат щодо змін у продуктах або процесах; необхідна краща інформація по витратах.

Безпосереднє призначення методу полягає в розрахунку непрямих витрат, виходячи з причинних дій; із визначенням прямого зв'язку між витратами і об'єктами витрат [15, с.411], а специфіка його використання включає наступні стадії: визначення головних аспектів діяльності організації; створення центру обліку витрат; ідентифікація чинників, що впливають на витрати у певній сфері діяльності [8,16].

¹ ТНК-ВР (2005 р.) є вертикально інтегрованою нафтовою компанією з диверсифікованою розвідкою, видобутком та переробкою нафти і входить до десятки найбільших приватних нафтових компаній світу за об'ємами виробництва нафти-сирцю. ТНК-ВР працює на вищих стандартах міжнародної промисловості і постійно розширює клієнтську базу. Мережа роздрібного продажу ВР зарекомендувала себе як постачальник високоякісного палива і гарант якісного обслуговування [17].

ОЦІНКА АВС-МЕТОДУ

Компанія особливо підходить для використання АВС, якщо: 1) виробляє широкий спектр продукції або послуг, які орієнтовані на різні сегменти ринку; 2) непрямі витрати непропорційні обсягам окремих продуктів; 3) має високоавтоматизовану систему виробництва [15, с.416-417].

Виходячи з цього, система АВС може бути ефективно використана для визначення найбільш прибуткового каналу розподілу нафтопродуктів ТНК-ВР із трьох брендів каналів (власна мережа роздрібною торгівлі, серед оптових торговців, прямі угоди із споживачами). У результаті це мало б сильний вплив на рівень оперативного управління, оскільки забезпечується краще розуміння формування собівартості не тільки монопродукту, а й здійснення комплексу послуг.

АВС У ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНОМУ УПРАВЛІННІ

Методологія функціонально-вартісного управління (Accounting Based Management (ABM)² використовується для опису управління витратами в ході застосування АВС. Ключовою ідеєю АБМ є те, що за допомогою управління діяльністю досягається управління витратами, а його мета – виконання вимог клієнта при одночасному зниженні витрат організаційного характеру. Крім того, надаючи інформацію щодо здійснюваної діяльності, АБМ надає інформацію як по витратах, так і по якості цієї діяльності. Традиційні підходи щодо бюджетування витрат аналізують їх за типами статей для кожного обліково-фінансового підрозділу, АБМ аналізує витрати за типом діяльності і, таким чином, забезпечує інтегровану інформативність стосовно причин і підсумків діяльності [3]. Важливою відмінною рисою звітів АБМ є подача інформації з діяльності, яка виходить за межі відповідальності відділів. Загалом функціонально-вартісне управління збільшує точність інформації по витратах за допомогою аналізу взаємозв'язків між витратами, в тому числі непрямыми і продуктами та споживчими сегментами. Компанії використо-

вують функціонально-вартісне управління для: *а) переоцінки продуктів і оптимізації конструкції нового продукту* (керівники можуть точніше аналізувати прибутковість продукту, поєднуючи функціонально-вартісні дані витрат з ціною інформацією. Це може привести до переоцінки або зняття з виробництва неприбуткових продуктів. Дана інформація також використовується при точній оцінці витрат на новий продукт. Розуміючи носії витрат, керівники можуть розробляти нові продукти ефективніше); *б) зниження витрат* (калькуляція витрат по функціях визначає компоненти непрямих витрат і носії зміни витрат. Керівники можуть понизити витрати, зменшуючи вартість діяльності або кількість дій, що робляться для виробництва одиниці продукту); *в) оптимізації стратегічного і оперативного планування* (передумови для дії включають цільову оцінку витрат, вимірювання працездатності для тривалого поліпшення і розрахунок ресурсів, заснований на вимозі, що пред'являється продуктом, клієнтом і виробничими потужностями. АБМ може також допомогти компанії у виборі нової ділової можливості або ризикованого підприємства).

Висновки

Система калькуляції витрат по функціях відрізняється від традиційної системи розрахунків і на практиці довела, що у ряді галузей промисловості і деяких компаніях доцільне впровадження АВС. У цьому випадку здійснюється перехід поточного інструментального аналізу до дій стратегічного плану, коли керівництво компаній отримує адекватну інформацію для усунення неприбуткових видів діяльності, здійснення управлінських інновацій.

Розрахунки автора за АВС/АБМ стосовно діяльності ТНК-ВР на ринку України показали, що канал брендів оптових торговців хоча і виглядає «менш затратним», не є порівняльно прибутковим для компанії, і розподіл продукту слід здійснювати переважно через канал роздрібною торгівлі. Проте, для компанії це є непростим зав-

² Перші компанії, що освоїли функціонально-вартісне управління, використовували його для набуття точніших значень витрат по продукту (або послугі), але незабаром стало зрозуміло, що використання цього типу управління може вийти за рамки безпосередньої оцінки витрат на виробництво продукту і включати різнопланове управління витратами [3].

данням, оскільки припускає додаткове будівництво заправних станцій ВР [17], а вартість споруди однієї нової станції становить 3,5 млн дол. США.

Детальний економічний аналіз, що уможлиблюється завдяки АВС-методу, обумовлює доцільність його застосування в ТНК-ВР на операційному і стратегічному рівнях. Автор має підтвердження, що інформація, отримана за допомогою АВС і АВМ, зацікавила менеджмент компанії [17] і буде доведена до відома Ради директорів ВР у Лондоні.

Література

1. *Cokins, Gary* (2001) *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. – London: Candor Publications. Reprint, New York: John Wiley&Sons, 2004.
2. *Colin Drury* (2001) *Calling Management accounting for business decisions*. 2nd edn. – London: Thomson Learning.
3. *Colin Drury* (2004) *Management and cost accounting*, 6th edn. – London: Thomson Learning.
4. *Cooper, Robin* (1988) *The Rise of Activity-Based Costing – Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?* *Journal of Cost Management*. – PP. 38-49.
5. *Cooper, Robin* (1988) *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Cost System?* *Journal of Cost Management*. – PP. 45-54.
6. *Cooper, Robin* (1988) *The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How You Do Select Them?* *Journal of Cost Management*. – PP. 45-54.
7. *Cooper, Robin* (1988) *The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When*
8. *Cooper, Robin and Kaplan, Robert S.* (1988) *Measure Cost Right: Make the Right Decisions*, *Harvard Business Review*. – PP. 96-102.
9. *Cooper R.* (1990) *Implementing an activity-based cost system*. – *Journal of Cost Management* 16(5). – PP. 33-42.
10. *Dr Peter B Turney* (1996) *The Performance with care*. 5th edn. – Uk., Kogan.
11. *Hansen, D R and Mowen, M M* (1995) *Cost Management*. – South-Western college Publishing.
12. *Hansen, Don R.* (1999) *Management accounting* 5th edn. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing. – PP. 60.
13. *Holzer and Norreklit* (1991) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 10th edn. Prentice Hall. – PP. 78-89.
14. *James A. Brimson* (1997) *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach* [Online]. Доступно на: www.successprofiles.com/Welcome_to_the_Resource_Center/A_Strategy_as_Easy_as_ABC/ (Открито 26 декабря 2007).
15. *M.W.E.Glautier and B.Underdown* (2001) *Accounting theory and practice*. 7th edn Ashford Colour Press Ltd., Gosport.
16. *S.J.Lambert, III, Kung H.Chen, Joyce C. Lambert* (1996) *Overhead cost pools*. – *Internal Auditor*, 10 October. – P.14.
17. ТНК-ВР (2007) *Наша компания доступна на: <http://www.tnk-bp.com/>* (Открито 26 декабря 2007).

РІСПУ