

УДК 658.5

М.В.ВОЛКОВА

Харківська національна академія міського господарства

ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДУ ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ОСНОВІ ДІЯЛЬНОСТІ (АВС) У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Розглядаються теоретико-методичні засади формування комплексної системи управління витратами на підприємстві. Подано рекомендації щодо впровадження методу планування та контролю витрат на основі діяльності (АВС).

Сукупні обсяги розходу живої та уречевленої праці на випуск корисних благ (товарів і послуг) складають реальні витрати виробництва. Розмір таких витрат визначається часом, що є необхідним для випуску продукції в організаційно-економічних та техніко-технологічних умовах, що склалися в господарській сфері.

Прийняття управлінських рішень в сфері формування витрат звичайно надає помітний вплив на усі аспекти діяльності підприємства, що обумовлює необхідність формування цілісного системного підходу щодо управління витратами підприємства як грошовим еквівалентом витрат усіх видів ресурсів. Перевагами розбудови комплексної системи управління витратами вважаються наступні: забезпечення виробництва конкурентоспроможної продукції при оптимальному розподілі ресурсів; наявність якісної та достовірної інформації про собівартість окремих видів продукції та їх позиції на ринку в порівнянні з продукцією інших виробників; можливість використання гнучкого ціноутворення; надання об'єктивних даних для упорядкування бюджету підприємства; можливість оцінки діяльності кожного підрозділу з фінансової точки зору; прийняття всебічно обґрунтованих управлінських рішень та ін. Різні аспекти управління витратами розглядалися багатьма провідними вітчизняними та зарубіжними науковцями, такими як І.Бланк, О.Гарин, О.Гірна, К.Друрі, М.Карпунін, М.Ліндерс, І.Мазур, Б.Майданчик, В.Николайчук, М.Поукок, А.Тейлор, Т.Уайтін, Х.Фірон, Дж.Хедлі, Н.Чухрай, В.Шапіро [1, 2, 4-12] та ін. Проте необхідність застосування комплексного підходу до обґрунтування управлінських рішень в сфері формування витрат вимагає додаткового вивчення цілого комплексу питань удосконалення методичного забезпечення планування та контролю витрат.

Метою даного дослідження є вивчення та узагальнення методичних засад планування та контролю витрат на основі діяльності (АВС) в системі управління витратами підприємства. Для досягнення постав-

леної мети в процесі дослідження використовувалися наступні наукові методи: теоретичне узагальнення – для вивчення теоретичних основ розбудови методичного забезпечення функціонування системи управління витратами на підприємстві; аналізу і синтезу – для диференціації і узагальнення складу факторів формування витрат на підприємстві; графічний – для наочного представлення отриманих результатів дослідження.

Управління витратами (УВ) являє собою складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, метою реалізації яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. Так, О.Градов [3, с.341] наголошує з цього приводу, що управління витратами не завжди має бути спрямоване безпосередньо на економію витрат. Принциповим є забезпечення ефективності цих витрат, тобто одержання прибутку, що реально виправдовує витрати. Саме тому головним в управлінні витратами є запобігання потенційно неефективним витратам.

В основі створення комплексної системи управління витратами, як відзначає Б.Майданчик [8, с.246], закладена ідея використання можливостей узгодженого впливу на витрати та якість розроблювальних, освоєваних й споживаних виробів на кожній стадії життєвого циклу продукції.

Послідовність розбудови та визначення складових системи управління витратами підприємства представлено на рис.1.

Суб'єктами управління витратами виступають керівники та спеціалісти підприємства та структурних підрозділів. Окремі функції та елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства безпосередньо або при їхній активній участі. В якості об'єктів управління витратами можна розглядати їх абсолютний розмір, структуру та динаміку.

Визначення змісту процесу управління витратами, запропоноване І.Бланком [1], як системи принципів та методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективного використання ресурсів та капіталу в різноманітних видах діяльності підприємства та організацією їхнього обігу, обумовлює важливе значення правильного вибору методів управління витратами. Суттєве різноманіття факторів, що впливають на сумарні витрати, веде до множинності способів розрахунку та методів управління витратами. До них можна віднести кількісні методи оцінки динаміки витрат: аналіз беззбитковості виробництва, метод кривих росту продуктивності, метод планування запасів, метод оцінки та перегляду

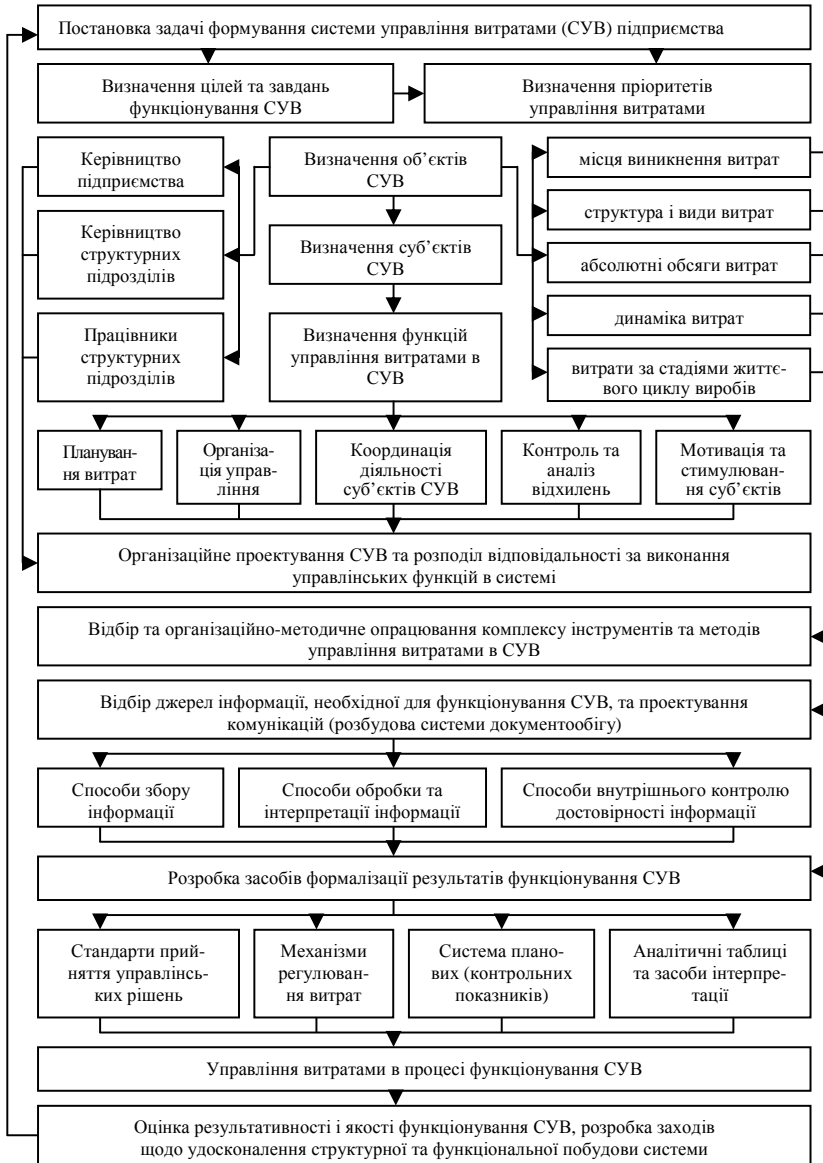


Рис.1 – Послідовність розбудови та визначення складових системи управління витратами підприємства

планів (PERT), мінімаксий та регресійний методи розподілу перемінних витрат, ситуаційний аналіз, визначення операційної і фінансової залежності та ряд інших методів.

При формуванні системи управління витратами, а також у процесі вибору методів планування та контролю витрат, що знайдуть впровадження в межах цієї системи, слід обов'язково враховувати їхні особливості, як економічної категорії. По-перше, це динамізм витрат, те, що вони постійно рухаються та змінюються. Так, у ринкових умовах постійно змінюються ціни на покупні сировину та матеріали, комплектуючі деталі та вироби, тарифи на енергоносії та послуги. Оновлюється продукція, переглядаються норми витрат матеріалів, що відображається на собівартості продукції. Тому витрати у статистиці розглядаються дуже умовно і без відображення їхнього рівня у реальному житті. По-друге, різноманіття витрат потребує застосування широкого спектра прийомів та методів в управлінні ними, що ускладнюється відсутністю абсолютно точних методів виміру та обліку витрат.

Застосування евристичних методів у рамках системи управління витратами засновано на використанні думок спеціалістів-експертів. Вони містять в собі: метод експертних оцінок (призначення вагових характеристик, послідовних порівнянь, попарного зважування), метод моделювання, метод переваг, метод розстановки пріоритетів, бальний метод. Основу математико-статистичних методів складає моделювання одно- та багатофакторних залежностей між витратами та технічними (якісними і кількісними) показниками продукції та її складових частин на основі фактичних статистичних даних. Найбільшого поширення одержали методи кореляційного моделювання, питомих показників, коригуючих коефіцієнтів, оцінки подетальних виробничих витрат, скороченого калькулювання. Методи технічного нормування, розрахунково-аналітичні та калькулювання засновані на розрахунку подетальних (поопераційних) норм та нормативів (нормативних співвідношень) витрат сировини та матеріалів, покупних комплектуючих деталей, вузлів та інших складових елементів продукції, норм та нормативів трудомісткості, собівартості та ін.

Необхідність ресурсного забезпечення розвитку підприємства зумовлює застосування програмно-цільових методів та моделей, що зв'язують цілі розвитку з ресурсами, за допомогою спеціальних програм, що забезпечують ефективне освоєння продукції з реалізацією її на ринку. При цьому витрати усіх видів ресурсів прямо ув'язуються з динамікою процесів виробництва і збуту продукції. Одним з найбільш ефективних способів забезпечення такого зв'язку є методика калькулю-

вання (планування та контролю витрат) на основі діяльності (англ. Activity-Based-Costing, скорочено – ABC). Методологія ABC виникла на базі бухгалтерського обліку та швидко перетворилася із звичайного інструменту управління витратами на ефективний засіб стратегічного управління ресурсами підприємством.

Особливість методу ABC насамперед полягає в тому, що управління витратами має забезпечувати реальне їх зниження за рахунок скорочення діяльності, яка не створює доданої вартості, та удосконалення діяльності, що створює додаткову вартість, тобто підвищує цінність виробу. Отже, ABC можна визначити як метод планування, контролю та аналізу собівартості продукції, робіт та послуг на основі розрахунку сукупності спожитих ресурсів для забезпечення виконання тієї або іншої функції або здійснення процесу виробництва продукції. Ця методологія дозволяє найбільш точно вимірювати вартість та ефективність операцій процесу та розпізнати причинно-слідчий зв'язок між факторами формування собівартості та процесами. На думку І.Мазура та В.Шапіро, методологія ABC полягає у дотриманні досить простого підходу: «вироби споживають дії, дії споживають ресурси» [6, с.421].

Для визначення вартості продукції виявляються фактори, що формують собівартість та зв'язують конкретні види діяльності й відповідні витрати, а також виступають вимірником діяльності, оскільки витрати змінюються пропорційно масштабу діяльності. На основі факторів, що формують витрати, ресурси розподіляються між центрами виробничої діяльності, а потім відносяться на конкретні вироби. ABC дозволяє здійснити комплексний погляд на виробничі операції підприємства, проаналізувати їх складові та визначити, які дії визначально впливають на формування собівартості. Ідентифікація операцій або процесів дозволяє правильно розподіляти пов'язані з ними витрати, точно визначати рентабельність виробу або всього стратегічного центру господарювання, що дозволить надалі приймати правильні управлінські рішення та визначати напрямки розвитку підприємства. Сутність методу складається у виділенні трьох видів об'єктів: ресурсів, функцій та так званих вартісних об'єктів (продукції, товарів, послуг). Підсумкова вартість кожної функції уявляє собою суму окремих вартісних елементів. Функції можуть утворювати ієрархічну структуру та групуватися у функціональні центри. У сукупності ці об'єкти та взаємозв'язок між ними утворюють ABC-модель. Різноманітні фактори, названі факторами ресурсів, використовуються для переносу вартості ресурсу на вартість функції. Підсумкова вартість кожної функції переноситься на вартісні об'єкти за допомогою функціональних факторів.

Функціональний фактор – частота, інтенсивність та засіб використання даної функції вартісним об'єктом. Основні характеристики функціонального фактора полягають у тому, що він повинен відбивати потребу у функції (процесі) з боку одного вартісного об'єкта в порівнянні з іншими об'єктами вартості; він повинен відбивати основні причини використання функції для створення об'єкта; він повинен бути кількісно оцінюваним. Послідовність планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами підприємства представлена на рис.2.

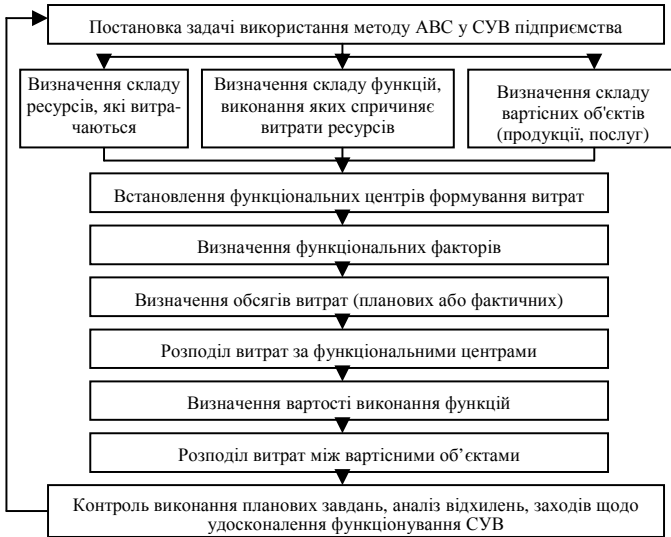


Рис.2 – Послідовність планування та контролю витрат за методом ABC у системі управління витратами підприємства

Система ABC забезпечує облік витрат за видами продукції на кожному етапі виробничого циклу, закладає основу для управління витратами по виробничим центрам, підсумкового аналізу собівартості конкретних виробів. Впровадження системи ABC також веде до скорочення тривалості виробничого циклу в результаті управління видами діяльності, що не підвищують цінності виробу.

Виділення принципів, методів, об'єктів та суб'єктів системи управління витратами зумовлює необхідність правильного визначення задач, які стоять перед цією системою та відповідають основній цілі одержання максимально можливого прибутку від реалізації продукції.

Отже, критерієм оптимальності функціонування системи управління витратами виступає мінімізація інтегральних витрат на одиницю спожитої вартості виробу, спрямованих на забезпечення заданих технічного рівня і якості продукції, з одночасним збільшенням доходів системи за всіма стадіями життєвого циклу продукції.

Предметна область управління витратами охоплює переважно більшість операцій розходу та руху ресурсів, які входять до складу ланцюжку створення нової цінності, а методологія УВ у цілому базується на загальному підході до вивчення природи та закономірностей витрат ресурсів в ході циклу «постачання – виробництво – збут». витрати усіх видів ресурсів прямо ув'язуються з динамікою процесів виробництва і збуту продукції. Одним з найбільш ефективних способів забезпечення такого зв'язку є методика планування та контролю витрат) на основі діяльності (АВС), тобто на ґрунті розрахунку сукупності спожитих ресурсів для забезпечення виконання тієї або іншої функції або здійснення процесу виробництва продукції. На додаткове вивчення та доопрацювання при використанні методу АВС у практиці управління витратами вимагають методичні засади визначення функціональних факторів та обґрунтування пропорцій розподілу витрат між вартісними об'єктами.

- 1.Бланк И.А. Управление использованием капитала.– К.: Ника-Центр, 2000. – 656 с.
- 2.Гарин О.Л. Формирование системы управления затратами на промышленном предприятии // Экономика розвитку. – 2002. – №2. – С.60-65.
- 3.Градov А.П. Экономическая стратегия фирмы. – СПб.: Специальная литература, 1995. – 416 с.
- 4.Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – 3-е изд., перераб. и доп.: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
- 5.Линдерс М.Р., Фирон Х.Е. Управление снабжением и запасами: Логистика: Пер. с англ. – СПб.: Полигон, 1999. – 458 с.
- 6.Мазур И.И., Шапиро В.Д. и др. Реструктуризация предприятий и компаний. – М.: Высшая школа, 2000. – 587 с.
- 7.Николайчук В.Е. Заготовительная и производственная логистика. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
- 8.Основы функционально-стоимостного анализа / Под ред. М.Г.Карпунина, Б.И.Майданчика. – М.: Энергия, 1980. – 147 с.
- 9.ФСА издержек производства / Под. ред. Б.И.Майданчика. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 268 с.
- 10.Финансовое планирование и контроль: Пер.с англ. / Под ред. М.А.Поукока и А.Х.Тейлора. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 480 с.
- 11.Хедли Д., Уайтин Т. Анализ систем управления запасами: Пер. с англ. – М.: Наука, 1969. – 512 с.
- 12.Чухрай Н., Гірна О. Формування ланцюга поставок: питання теорії та практики. – Львів: Інтелект-Захід, 2007. – 232 с.

Отримано 07.05.2008