

Особливості застосування методу калькулювання витрат за функціями

Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту ВДУ ім. Лесі Українки

У статті висвітлено характерні ознаки методу калькулювання за функціями, переваги та особливості його застосування на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: калькулювання, витрати, метод, функція, носій витрат, ABC, продукція, виробництво, собівартість.

Kulynych M. B. Features of Application of Method of Calculation of Charges After Functions. In this article the characteristic signs of method of calculation are explored after functions features of his application on domestic enterprises.

Key words: calculations, charges, method, function, transmitter of charges, products, production.

Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію. Калькулювання спрямоване на виявлення собівартості результату виробництва. Об'єктами калькулювання виступають продукти праці – вид продуктів, напівфабрикатів, часткові продукти різного ступеня готовності, роботи, послуги, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Дослідження розвитку калькуляційної справи свідчить про те, що на всіх історичних етапах учених та практиків цікавила проблема визначення собівартості продукції (робіт, послуг тощо). В окремі періоди ініціаторами досліджень були теоретики-дослідники бухгалтерського обліку та його ролі у менеджменті, в інші – управлінці-практики, яких цікавила відповідність системи збору та обробки інформації новим методам господарювання. Сьогодні в Україні ці дві ініціативні групи паралельно генерують ідею удосконалення системи виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації користувачам. Тому значний інтерес становить вивчення цієї проблеми на зарубіжних фірмах і особливості впровадження нових методик визначення собівартості продукції на вітчизняних підприємствах.

Одним з оригінальних методів калькулювання, відомий зарубіжним фахівцям вже понад 20 років, є калькулювання за видами діяльності, за функціями (метод ABC, “Activity Based Costing”).

Теоретичному висвітленню його сутності в економічній літературі приділено недостатньо уваги.

Виникнення нового підходу до калькулювання було зумовлено тим, що у 80-ті роки менеджерів та бухгалтерів перестали задовольняти існуючі системи обліку виробничих витрат. Це було пов'язано із розвитком виробничих можливостей, які привели до розширення асортименту продукції, відмінної за розмірами, витратами, складністю дизайну; автоматизацією виробничих процесів, що спричинила зменшення частки прямих трудових витрат і зростання накладних витрат; збільшенням вартості ресурсів, прямо не пов'язаних із виробництвом (логістика, налагодження та ремонт обладнання, технічний контроль продукції, витрати на продаж) [4, 147].

Основні відмінності традиційних методів калькулювання від калькулювання на основі діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна таблиця ABC-калькулювання із традиційними методами калькулювання

Традиційні методи калькулювання	ABC-калькулювання
1. Продукт споживає витрати	1. Діяльність споживає витрати
2. Застосовують для розподілу накладних витрат підрозділу одну і деколи декілька баз розподілу	2. Накладні витрати розподіляють диференційовано: для кожної сукупності витрат обирають відповідний фактор (базу розподілу), а потім розраховують величину цих витрат на одиницю чинника

3. Бази розподілу не завжди є факторами, які обумовлюють витрати	3. Бази розподілу завжди є факторами діяльності, тому розрахунок собівартості дозволить точніше уявити відносні витрати окремих виробів
--	---

Тому принциповою відмінністю методу АВС-калькулювання від інших методів є порядок розподілу непрямих витрат.

Алгоритм побудови методу калькулювання за функціями такий:

1. Бізнес підприємства ділиться на основні види діяльності (функції, операції). Такими видами можуть бути замовлення на постачання матеріалів; експлуатація основного та допоміжного обладнання; контроль якості напівфабрикатів і готової продукції їх транспортування та інші. Кількість видів діяльності залежить від її складності. Накладні витрати ідентифікуються із видами діяльності.

2. Для кожного виду діяльності вибирається окремий носій витрат у відповідних одиницях виміру. При цьому дотримуються таких правил: простота в отриманні даних, що відносяться до цього носія; ступінь відповідності виміру витрат через носія до їх справжнього значення.

3. Оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат по кожній функції на кількісне значення відповідного носія витрат.

4. Визначається собівартість продукції. Для цього вартість одиниці носія витрат множиться на їх кількість за тими видами діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції.

Таким чином об'єктом обліку витрат при АВС-методі є окремий вид діяльності (функція, операція), а об'єктом калькулювання – вид продукції (робіт, послуг). Цей метод є альтернативою позамовному методу обліку витрат і калькулювання собівартості, а також ефективний для підприємств із високим рівнем накладних витрат [1, 148].

Щоб приймати виважені управлінські рішення, менеджерам необхідно з'ясувати взаємозв'язки між причинами (діяльністю, функціями) та наслідками (витратами), їх цікавить якомога точніший розподіл накладних витрат. Застосування тільки прямої заробітної плати (у гривнях чи годинах) як бази розподілу стало некоректним, оскільки витрати на продукцію почали усереднюватися, а при розподілі накладних витрат не враховувалися причинно-наслідкові зв'язки між ними та базою їх розподілу [5, 84].

Механізм впровадження АВС-методу калькулювання включає такі етапи розробки і втілення:

1. Формування й затвердження реєстру і класифікатора функцій (діяльностей). Об'єктами бізнес-процесів, витрат і результатів виробничо-господарської діяльності може бути одиниця продукції, партія виробів, лінія із виробництва продукції, продаж продукції, постачання сировини й матеріалів, ринки і канали збуту, покупці продукції й послуги їх замовлення. Інформація про функції і процеси у розрізі відділів дає змогу оперативно впливати на використання ресурсів [2, 485].

2. Вибір і затвердження носія витрат для кожної функції. Носій витрат функції (драйвер) – це фактор, що найбільше впливає на витрати цього процесу і вимірюється кількісно. Ним може бути кількість поставлених ресурсів, замовлень на придбання, кількість ремонтів обладнання, замовлень на продаж тощо. Це важливий показник в управлінні витратами, оскільки безпосередній вплив на носія витрат є джерелом їх зниження.

3. Формування і затвердження вимог до первинних документів. На цьому етапі забезпечується можливість отримання інформації про величину прямих витрат у розрізі видів продукції, витрат, пов'язаних із певною функцією, кількість спожитих носіїв, витрат за окремими видами продукції.

4. Оформлення первинних документів відповідно до вимог АВС.

5. Збір і групування інформації про витрати по кожному процесу в єдиний вартісний комплекс.

6. Розрахунок ставок носіїв витрат у розрізі функцій.

7. Віднесення витрат із процесів на об'єкти у відповідності з обсягами спожитих функцій.

8. Калькуляція витрат на об'єкти.

Метод АВС виходить за рамки традиційного узагальнення про витрати та розбиває їх на дрібні, різномірні групи; у межах кожної є свій носій витрат і відповідна база розподілу (табл. 2).

Таблиця 2

Види носіїв витрат і види їх впливу

Вид носіїв	Рівень впливу	Характеристика	Приклад дії (функції)
змінний одиничний носій	одиниця продукції	виконується при виробництві одиниці продукції	просвердлити отвори, забезпечити електроенергією
змінний серійний носій	серія, група продукції	виконується при виробництві кожної партії	ремонт верстата; перевезення партії вантажу
носій, розрахований на продукцію	супровід продукції	виконується для забезпечення виробництва продукції	розробка виробу, реалізація продукції
носій, розрахований на процес	супровід технології	виконується для забезпечення технології виробництва	ремонт верстата
носій, розрахований на ринок	супровід покупця	виконується для обслуговування клієнта	доставка продукції, розгляд скарг
постійні дискреційні носії	утримання виробничих потужностей	виконується для забезпечення виробництва	забезпечення освітлення заводу, організація охорони

Таким чином, системи обліку витрат і методи калькулювання існують для того, щоб допомагати менеджерам в управлінні витратами, це входить в обов'язки безпосередніх виконавців певних видів діяльності [6, 216]. Якщо менеджери удосконалюють виробничі процеси, то саме вони хочуть, щоб були змінні системи обліку витрат. При цьому визнається, що продукт споживає “діяльність, а діяльність – ресурси”. Тому увага менеджерів нижчої ланки фокусується не на продукцію, а на діяльність, завдяки якій вона створюється. Якщо управління діяльністю здійснюється якісно, то витрати зменшуються, а продукція стає більш конкурентоспроможною.

Це дає змогу зробити такі висновки:

1. Метод ABC розглядає витрати із точки зору не тільки собівартості кінцевих продуктів, але і як витрати на виконання окремих функцій та дій. Це створює додаткові можливості для контролю витрат особами, що їх здійснюють.

2. Метод ABC дає змогу ефективніше управляти накладними витратами, оскільки існує можливість для аналізу причин виникнення витрат у рамках підприємства.

3. Метод ABC дає змогу точніше оцінити не тільки рентабельність окремих видів продукції, але й вигідність клієнтів, сегментів ринку, каналів збуту.

4. Метод ABC є складним, і тому допускаються певні умовності у застосуванні. Тому його використання, заміна ним традиційних методів калькулювання в управлінському обліку мають бути економічними і методологічно обґрунтованими.

Література

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. специальностям.– 3-е изд., доп. и перераб.– М.: Омега, 2004.– 576 с.
2. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов.– М.: Экономистъ, 2003.– 618 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет.– М.: Аудит, 1994.– 557 с.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.– К.: Кн., 2004.– 544 с.
5. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Зришвили.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.– 177 с.
6. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова.– М.: Финансы и статистика, 1995.– 416 с.: ил.

Статтю подано до редколегії
21.06.2007 р