

Тема 4. Методи стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами

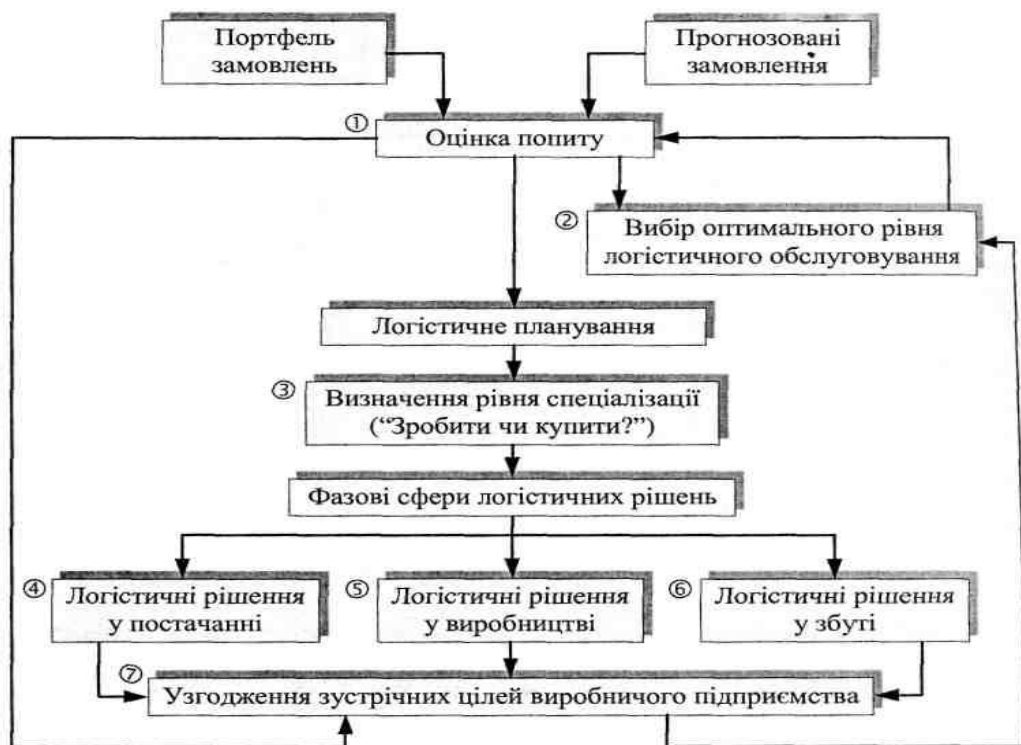
План

1. Аналіз і управління чинниками, які визначають витрати. Облік витрат за видами діяльності (ABC-метод).
2. Умови застосування обліку витрат за видами діяльності. Особливості калькулювання за видами діяльності.
3. Переваги та недоліки ABC-методу.
4. Калькулювання життєвого циклу. Цільове калькулювання.
5. Відмінності та переваги Кайзен-костингу, як системи калькулювання для безперервного удосконалення.

4.1. Аналіз і управління чинниками, які визначають витрати. Облік витрат за видами діяльності (ABC-метод)

Калькулювання за видами діяльності (система ABC) є основою для управління витратами по виробничим центрам, підсумковим аналізом собівартості конкретних виробів. Метод ABC виник на базі бухгалтерського обліку та швидко перетворився із звичайного інструменту управління витратами на ефективний засіб стратегічного управління ресурсами підприємства.

Схема взаємозв'язку типових рішень виробничого підприємства



ABC визначають як метод планування, контролю та аналізу собівартості продукції, робіт та послуг на основі розрахунку сукупності спожитих ресурсів для забезпечення

виконання тієї або іншої функції чи здійснення процесу виробництва продукції. Калькулювання в системі економічної інформації представлено нижче.

Алгоритм побудови калькулювання за видами діяльності (ABC):

1. Здійснюється групування накладних витрат за видами діяльності (функціями або операціями, з визначенням за кожним з них чинників діяльності, тобто показників).

2. Для кожного виду витрат визначають носій витрат, який оцінюють у відповідних одиницях виміру.

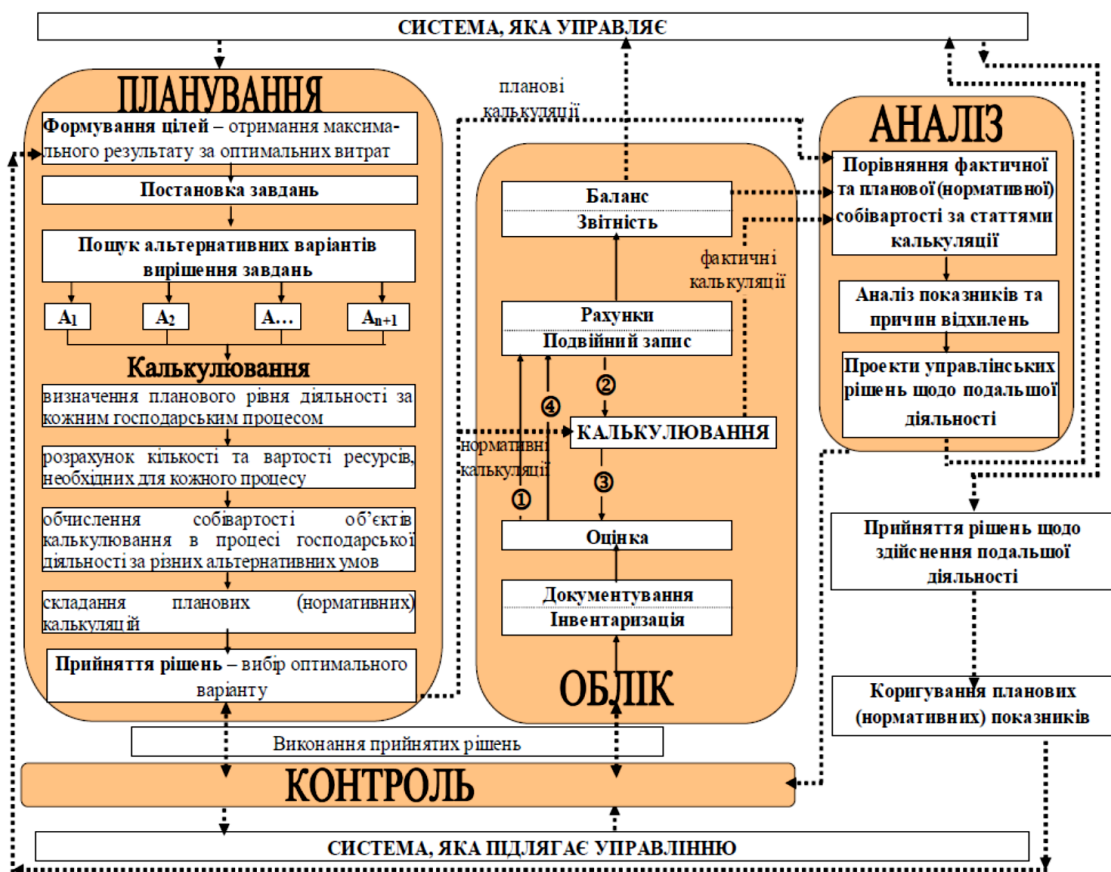
3. Оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат за кожним видом діяльності на кількісне значення відповідного носія витрат.

4. Визначається собівартість продукції шляхом множення вартості одиниці носія витрат на їх кількість за видами діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції.

Об'єктом обліку витрат при методі ABC є окремих вид діяльності (функція, операція), а об'єктом калькулювання – вид продукції (робіт, послуг).

Дослідження, проведені Дж. Шанком і В. Говіндараджаном стосовно ефективності ABC, свідчать, що використання методів обліку, заснованих на залежності накладних витрат від обсягів виробництва, продукти з вищим обсягом виробництва міститимуть у собі витрати, розраховані з надлишком відносно дрібносерійних продуктів тією мірою, якою в довгостроковому виробничому циклі на накладні витрати впливають ті види діяльності, які не мають прямо пропорційної залежності від обсягу випуску продукції.

Місце калькулювання в системі економічної інформації



- рух інформації в підсистемах економічної інформації;
- > рух інформації між підсистемами управління;
- ① – відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з використання ресурсів у вартісному вираженні;
- ② – формування собівартості об'єктів калькулювання на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку;
- ③ – використання результатів калькулювання для оцінки об'єктів калькулювання;
- ④ – відображення на рахунках бухгалтерського обліку об'єктів калькулювання у вартісній оцінці.

Методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів: прямого розподілу; послідовного розподілу; взаємних послуг; одночасного розподілу.

При методі *прямого розподілу витрати обслуговуючих підрозділів* списуються безпосередньо на витрати виробничих під. розділів. Тобто, взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

При застосуванні *методу послідовного розподілу* витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно відносно до виробничих підрозділів та до інших обслуговуючих підрозділів.

Перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, не повинен включати витрати іншого підрозділу, навіть якщо йому це вигідно. Тому перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, повинен якнайменше обслуговуватись іншими підрозділами. За таким самим принципом визначають послідовність розподілу інших обслуговуючих підрозділів.

Метод взаємних послуг передбачає повний розподіл взаємних послуг між обслуговуючими підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, який отримав послуги, та віднімання з витрат кожного підрозділу, що надає послуги, певної суми витрат.

Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

При використанні методу одночасного розподілу розв'язується система рівнянь. Розподіл витрат здійснюється відповідно до обсягу (відсотків) наданих ними послуг.

Якщо в результаті порівняння результатів розподілу витрат обслуговуючих підрозділів з використанням різних методів виникнуть значні розбіжності, то необхідно встановити їх причини та обрати *оптимальний метод розподілу*.

Стадії калькулювання на основі діяльності:

✓ ідентифікація і визначення видів діяльності (з визначенням по кожному з них чинників діяльності, тобто показників або вимірювачів результату діяльності);

✓ віднесення витрат до видів діяльності.

Якщо ресурс (матеріали, робоча сила, обладнання) є унікальним для даного виду діяльності, то застосовується пряме простеження.

Якщо ресурс є спільним для кількох видів діяльності, то для віднесення витрат до видів діяльності використовується простеження за допомогою чинників; віднесення витрат на продукти. Після того, як витрати основних видів діяльності визначено, вони відносяться на продукти пропорційно до використання ними діяльності або вимірюється за допомогою факторів діяльності. Витрати, віднесені на продукт, обчислюються таким чином: витрати на продукт = нормативна ставка × фактичне використання діяльності.

ABC/XYZ -аналіз запасів

Точність	Вартісність		
	A	B	C
X	Високий рівень вартості споживання	Середній рівень вартості споживання	Низький рівень вартості споживання
	Висока точність прогнозу	Висока точність прогнозу	Висока точність прогнозу
		AX	BX
Y	Високий рівень вартості споживання	Середній рівень вартості споживання	Низький рівень вартості споживання
	Середня точність прогнозу	Середня точність прогнозу	Середня точність прогнозу
		AU	BU
Z	Високий рівень вартості споживання	Середній рівень вартості споживання	Низький рівень вартості споживання
	Низька точність прогнозу	Низька точність прогнозу	Низька точність прогнозу
		AZ	BZ

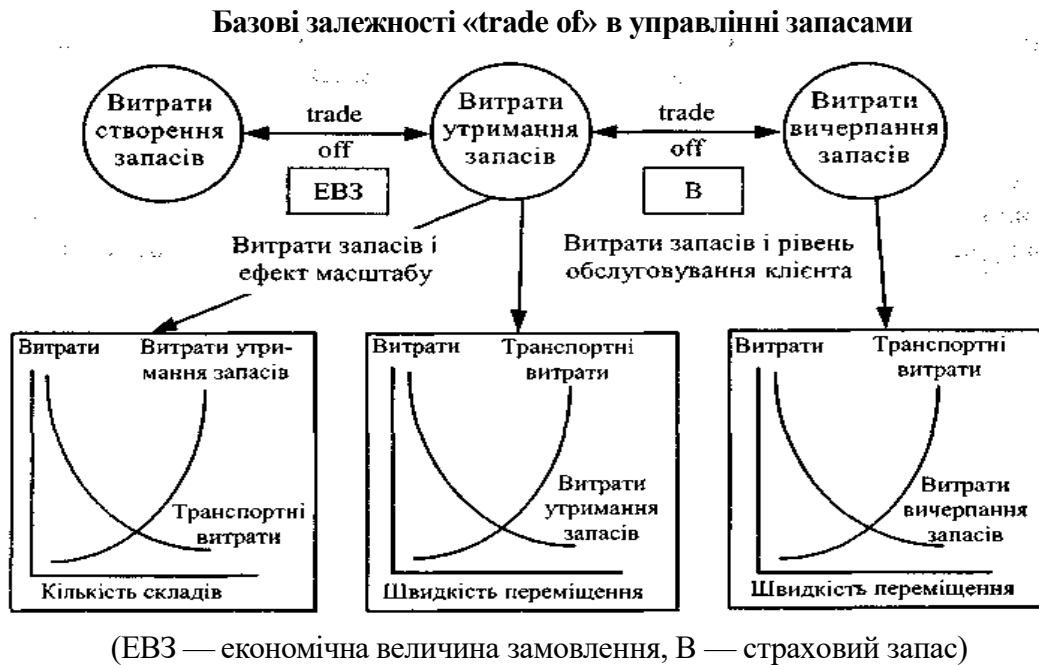
Застосування системи калькулювання ABC на підприємствах сприяє посиленню контролю виробничих витрат на етапі їх понесення (виникнення), підвищує ефективність рішень у сфері ціноутворення, маркетингової стратегії та рентабельності продуктів.

Приклад використання ABC-аналізу до аналізу запасів, показує можливість його доповнення XYZ-аналізом, що дозволяє класифікувати запаси за 9-ма групами (3 x 3), а не за трьома, як в методах ABC чи XYZ.

Така поглиблена класифікація дозволяє відповідно структурувати стратегії стосовно кожної з груп (запасів), предметно «заземлюючи» співвідношення складових витрат запасів: витрат створення запасів, витрат утримання запасів та витрат вичерпання запасів.

Стосовно кожної групи ABC/XYZ-аналізу вимагається детальне обґрунтування політики запасів з тим, щоб оптимізувати системний результат.

З цією метою дослідженню підлягають співвідношення складових загальних витрат. У випадку запасів в це подано нижче з допомогою таких базових залежностей типу «trade of».



2. Умови застосування обліку витрат за видами діяльності. Особливості калькулювання за видами діяльності

Дана система зародилася на початку 80-х рр. XX ст. У країнах США та європейських країнах. Сутність системи полягає в тому, що розробляється новий підхід до поняття повних витрат.

Традиційна система калькулювання побудована за принципом «продукція споживає ресурси», а система калькулювання на основі діяльності передбачає, що «продукція споживає процеси, а процеси споживають ресурси».

Це метод обліку та калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції залежно від того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Сутність традиційної системи калькулювання полягає в тому, що накладні витрати спочатку обліковуються (або розподіляються) за цехами, а потім за обраною бази та за ставкою розподіляються на окремі вироби (види продукції).

Сутність системи калькулювання за основними видами діяльності полягає в тому, що накладні витрати групуються за факторами витрат, а потім згідно зі ставкою накладних витрат розподіляються на окремі вироби (види продукції).

Приклади факторів витрат, пов'язаних з різними видами діяльності

Вид діяльності	Фактор витрат
Діяльність з виготовлення одиниці продукції	
Розкрій матеріалів	Машино-години
Обробка сировини	Людино-години
Забезпечення виробництва (пара, енергія, холод тощо)	Кількість продукції
Діяльність з виготовлення партії виробів	
Збереження матеріалів	Вага матеріалів
Складання графіка виробництва	Кількість технічних стадій
Налагодження устаткування	Кількість налагоджень
Діяльність з виготовлення виду продукції	
Контроль за якістю	Кількість (або тривалість) перевірок
Проектування виробництва	Строк проектування
За сферами діяльності	
Утримання офісу	Площа
Навчання персоналу	Період навчання

3. Переваги та недоліки ABC-методу

Крім фінансової ефективності ABC, існують і приховані, але не менш значущі для підприємства переваги методу. Найчастіше керівництво компанії не проявляє належного інтересу до «допоміжним відділам» (бухгалтерія, відділи маркетингу, постачання, кадрів і т. Д.) - Увага сконцентрована виключно на виробничій діяльності.

Вважається, що ці служби виконують досить просту і рутинну роботу, і часом цілі масиви операцій, що виконуються цими підрозділами, просто випадають з поля зору керівництва, що може привести до демотивації персоналу і зниження ефективності. В цілому ABC дозволяє:

- Отримувати найбільш точну і детальну інформацію про собівартість окремих видів продукції;
- Ефективно управляти ресурсами підприємства і бізнес-процесами;
- Досягати прозорості процесів і витрат ресурсів;
- Ефективніше мотивувати персонал, оскільки мотивація побудована на спільному використанні фінансових показників і значень кост-драйверів.
- Необхідно відзначити, що ABC вимагає наявності високо структуровані системи обліку і детально прописаних бізнес-процесів і кост-драйверів. При прийнятті рішення про застосування ABC слід керуватися принципом розумної достатності: витрати і зусилля на впровадження ABC повинні відповідати вигодам, очікуваним підприємством від його застосування. Оскільки, якщо детально враховувати і аналізувати всі витрати, існує небезпека створення дуже громіздкою системи. До переваг ABC-методу можна віднести:
 - Більш точне визначення собівартості товару;

- Створення обліку за центрами відповідальності, якщо його не було на підприємстві;

- Допомагає в створенні бюджетування, управлінського обліку;

До недоліків ABC-методу можна віднести:

- Методична складність і інтуїтивна незрозумілість результатів

- Наявність багатьох умовностей в розрахунках, що дозволяє іноді сумніватися в корисності результатів

- Результати туманні, може виявитися, що нічого нового ABC не приніс, а сил і засобів витрачено маса.

- Трудомісткість створення моделі і визначення драйверів

ABC-аналіз (його ще називають метод Паретто) добре себе може показати в випадках:

ABC-аналіз товару. Тут можна вибрати ті позиції, які приносять 80% (тобто найбільше число) продажів (прибутку), а в своїй масі складають лише 20% від усього асортименту. Такий вибір дасть можливість орієнтуватися тільки на ці конкретні товарні позиції і вести торгівлю по ним. Плюси тут можуть бути по скороченню витрат на зберігання непотрібних товарів і т. д.

ABC-аналіз покупців. Тут можна вибрати категорію ключових покупців компанії, що роблять 80% від усього обсягу продажів компанії, а складові всього 20% від кількості покупців. Тобто це ключові покупці. Для них визначити свій стиль роботи.

Метод ABC може тут дозволити також виявити тих покупців, які не входять поки що в категорію ключових покупців компанії, але мають потенціал бути такими для компанії. Тут можна також визначити свій стиль роботи з такими покупцями.

В основі методу ABC лежить припущення, що діяльність споживає ресурси, а продукція споживає діяльність. Іншими словами, продукція - результат діяльності, пов'язаної зі споживанням ресурсів, облік витрат за якими ведеться на відповідних рахунках.

Застосування методу ABC забезпечує набагато більш точний опис витрат і відображає фінансовий стан організації краще, ніж традиційні методи бухгалтерського обліку. Це дозволяє організації виробляти більш точні і обґрунтовані рішення.

4. Калькулювання життєвого циклу. Цільове калькулювання.

Калькулювання життєвого циклу виробу (life-Cycle Costing) – вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.

Калькуляція дозволяє вирішити основні завдання:

- на її підставі визначається ціна на продукцію;

- дані про собівартість використовуються для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Предмет калькуляції – собівартість продукції (робіт, послуг) по підприємству та його структурних підрозділах.

Методом калькулювання є система науково — обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг).

Завдання калькулювання – забезпечити інформацією апарат управління про собівартість окремих видів продукції та виробів.

Система калькулювання передбачає виконання ряду робіт, що забезпечують складання калькуляції:

1. Ознайомлення з нормативною та законодавчою базою.

2. Визначення переліку витрат, що включаються в собівартість продукції.

3. Визначення статей витрат (за видами виробництв та видами продукції) – облікова політика підприємства.

4. Обґрунтування методики відображення витрат і їх оцінка по кожній статті калькуляції.

5. Встановлення принципів розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

6. Розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між виробництвами та видами продукції.

7. Оцінка незавершеного виробництва та готової продукції.

8. Визначення переліку об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць.

9. Розробка форми калькуляційного листа.

10. Встановлення періодичності калькулювання.

Дана система зародилася на початку 80-х рр.. ХХ ст. В країнах США та європейських країнах. Суть системи полягає в тому, що розробляється новий підхід до поняття повних витрат. Традиційна система калькулювання побудована за принципом “продукція споживає ресурси, а система калькулювання діяльності передбачає, що продукція споживає процеси, а процеси споживають ресурси”.

Суть системи полягає в тому, що на певні види продукції списуються прямі витрати, а непрямі витрати групуються і відносяться тільки на ті види продукції, що споживають відповідні виробничі процеси. Для кожного виду непрямих витрат може бути обрана своя база розподілу (заробітна плата, площа цеху, машино-години роботи обладнання).

В вітчизняній практиці ці витрати (непрямі) списуються:

- ✓ витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання;
- ✓ витрати на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції;
- ✓ загальновиробничі витрати.

Дані витрати можуть розподілятися на конкретні види продукції.

Особливості калькулювання собівартості продукції комплексних виробництв.

Виробництво вважається комплексним, якщо в одному технологічному процесі одночасно виготовляється декілька (або один) основних продуктів та побічна продукція і відходи.

Калькулюється тільки основна продукція, побічна продукція та відходи оцінюються за встановленими методами (оцінка відходів > 2 видів).

Розрізняють багатопродуктове комплексне виробництво та одно продуктове.

Процес калькулювання в комплексних виробництвах потребує вирішення ряду методологічних питань, пов'язаних з розрахунком собівартості, а саме:

- методи оцінки попутних продуктів;
- методи оцінки відходів;
- розподіл загально виробничих витрат (між основною та побічною продукцією або між основними продуктами);
- розподіл виробничої собівартості між основними продуктами.

З метою ефективного управління собівартістю застосовують різні види калькуляцій.

Класифікація калькуляцій з метою управління собівартістю:

1. За характером виробництва:

- 1) масові (періодичні);
- 2) індивідуальні;
- 3) проміжні.

2. За часом складання:

1) директивні:

- стандартні(нормативні);
- кошторисні;
- планові.

2) звітні.

3. За рівнем охоплення:

1) галузеві;

2) повні;

3) виробничі;

4) внутрішньогосподарські;

5) змінних витрат;

6) технологічні.

4. За властивостями калькуляційного об'єкту:

1) загальні;

2) параметричні;

3) за центрами витрат.

Масові калькуляції складаються за певний період з метою розрахунку собівартості одиниці виробу.

Індивідуальні калькуляції складаються після завершення виробництва окремого замовлення (при позамовному методі).

Проміжні калькуляції складаються на окремі етапи робіт довготермінових контрактів (будівництво, наука).

Директивні калькуляції (попередні) складаються до початку робіт.

Стандартні калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково – обґрунтованих норм.

Планова калькуляція складається на основі виробничих норм і дозволяє визначити витрати виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління техніки, технології.

Кошторисна калькуляція застосовується в організаціях, які виконують довготермінові контракти. Вона дає можливість встановити ціну контракту (будівництво, наука і т.д.).

Звітні калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво.

Галузеві калькуляції показують рівень собівартості однойменної продукції в конкретній галузі. Складаються вище стоячою організацією.

Повні калькуляції показують витрати на виробництво та збут продукції (застосовуються для встановлення ціни на продукцію, визначення беззбитковості виробництва тощо).

Виробничі калькуляції показують виробничу собівартість продукції.

Внутрішньогосподарські калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного та допоміжного виробництва. Застосовуються для визначення вартості наданих послуг одного цеху іншому.

Калькуляції змінних витрат включають лише змінні витрати на виробництво. Такі калькуляції допомагають визначити маржинальний прибуток.

Технологічні калькуляції складаються на окремі види продукції, вузли, деталі тощо. Вони не включають вартість послуг сторонніх організацій, вартість купованих

напівфабрикатів і комплектуючих виробів тощо (визначається технологічна собівартість – власними силами).

Загальні калькуляції показують собівартість певного виду продукції по підприємству.

Параметричні калькуляції дають уяву про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметра (наприклад, собівартість однієї кінської сили, собівартість однієї машино-години роботи обладнання).

За центрами витрат показують собівартість продукції певного підрозділу підприємства (наприклад, собівартість хлібопекарного цеху).

На підприємствах застосовують напівфабрикатний та безнапівфабрикатний варіанти обліку витрат.

Напівфабрикат – це продукт, який пройшов технологічну обробку на певному переділі і для нього він є готовою продукцією.

Напівфабрикат може бути реалізований на сторону або переданий в обробку на наступний переділ на підприємстві. В бухгалтерському обліку відкривають рахунок напівфабрикату.

Безнапівфабрикатний варіант обліку витрат не передбачає міжцехове переміщення напівфабрикатів у бухгалтерському обліку.

Цільове калькулювання є методом, який для визначення витрат використовує ціну. Відділ маркетингу визначає, які характеристики та ціна найбільш прийнятні для покупців. Наступним кроком, який полягає на плечі інженерів компанії, є дизайн і розробка такого продукту, собівартість і прибуток якого покриваються цією ціною. Японські фірми вже давно використовують цей підхід, північноамериканські компанії тільки розпочинають використовувати цільове калькулювання.

Цільове калькулювання вимагає значно більшої попередньої роботи, ніж встановлення ціни на основі собівартості. Однак, якщо ціна на основі собівартості виявляється вищою, ніж та, яку приймають споживачі, необхідно виконати додаткову відповідність з нижчою ціною або можливими витратами ринку в цілому. Наприклад, північноамериканський ринок електроніки практично не існує, тому що встановлення ціни на основі собівартості призвело до підвищення цін. Японські (а пізніше й корейські) фірми, які практикували цільове калькулювання, пропонували нижчі ціни і завоювали ринок.

Цільове калькулювання найефективніше може бути використане на стадії життєвого циклу, яка присвячена дизайну та розробці. На цій стадії характеристики продукту та витрати на його виробництво все ще легко регулювати.

5. Відмінності та переваги кайдзен-костингу, як системи калькулювання для безперервного удосконалення

Кожне підприємство має на меті зменшити витрати та максимізувати прибуток. Одним із способів мінімізації витрат є зменшення собівартості. Тому виробники завжди мають справу з питанням як це зробити.

В кінці ХХ століття японським топ-менеджером Ясухіром Монденом розроблена методика кайдзен, а зокрема й кайдзен-костинг як метод калькулювання, яка дозволила японським компаніям не лише максимізувати прибуток, але й зайняти домінуючі позиції у конкурентній боротьбі з американським індустріальним гігантами. Будучи недостатньо дослідженими, дискусійними залишаються питання, які стосуються перспектив імплементації

кайдзен-костингу на промислових підприємствах України задля оптимізації системи обліку витрат і калькулювання собівартості промислової продукції в цілому.

Використання кайдзен-костингу можливо в будь-якій галузі виробництва і з використання будь-яких методів управління витратами.

Кайдзен-костинг – це система, що забезпечує процес скорочення витрат на стадії виробництва вже існуючої моделі. Японське слово «кайзер» дещо відрізняється від англійського слова «покращення» і означає неперервне накопичення невеликих модифікацій, а не різке покращення в результаті інновацій. Тому кайдзен-костинг включає скорочення витрат на стадії виробництва виробів. Інноваційне покращення, що базується на використанні нових технологій, застосовується на стадіях розробки та проектування.

Для здійснення «кайдзен» необхідно, щоб ті, хто працює на підприємстві, використовували свій розум і концентрували увагу на виконаних роботах. У тих компаніях, де застосовується «кайдзен», щоразу, коли людина бачить можливість зробити свою роботу краще, вона повинна впроваджувати ці зміни і відповідним чином змінювати стандарти виконання окремих операцій.

Українські підприємства не поспішають із запровадженням системи витрат кайдзен-костингу. Однією з причин не впровадження кайдзен-костингу, насамперед, є відсутність теоретичної та практичної бази, яскравих прикладів перетворень, економічна нестабільність. Важливим є також відмінності в ментальності – українські працівники з острахом та ворожістю ставляться до змін, тим більше кардинальних.

На сьогоднішній день є приклади впровадження кайдзен-костингу в Україні. Так, компанія «Кока-Кола Беверіджиз Україна» у 2007 році запровадила кайдзен-калькулювання. На початковому етапі компанія зіткнулася з реальними труднощами – нововведення не знаходили підтримки персоналу. Проте керівництво підійшло до вирішення поставленого завдання надзвичайно серйозно: запросили тренерів, проводились роз'яснювальні роботи на усіх рівнях. Як наслідок, компанія «Кока-Кола Беверіджиз Україна» займає одну з основних ніш на українському ринку.

Для дійсного елімінування витрат наполегливо рекомендується застосування кайдзен-костингу в поєднанні з японським підходом «точно в строк», який має мету: «...постійної гонитви за продуктивністю шляхом уникнення відходів».

Перевагами такого способу організації управління запасами є такі: зростання коефіцієнта оборотності, зменшення нереалізованих доходів, скорочення витрат, економія на зберіганні тощо.

Кайдзен-костинг, як спосіб ідентифікації витрат, тісно пов'язаний із системою планування прибутку та оснований на встановленні відхилень фактично досягнутого скорочення витрат від запланованого. Суть методу полягає в тому, що покращення здійснюються безперервно, маленькими кроками та без значних витрат на їх реалізацію. Цільові показники зниження затрат при безперервному вдосконаленні встановлюються та застосовуються щомісяця.

Таким чином, простежується процес безперервного вдосконалення, оскільки собівартість кожного періоду буде нижчою за собівартість попереднього, тобто цей показник постійно покращуватиметься.

Таким чином, кайдзен-костинг – це сучасний метод калькулювання собівартості продукції, який оснований на японській філософії мислення. Його основною перевагою є можливість забезпечення постійного зменшення витрат, що призводить до покращення стану підприємства. Основний недолік – необхідність мотивації співробітників, а також

корпоративної культури, яка сприяє безпосередньому залученню персоналу до виконання задач, поставлених керівництвом.

Позитивний досвід застосування методики кайдзен на заводі «Кока-Кала Беверіджиз Україна» засвідчив ефективність і дієвість японського підходу, а також можливість його повної адаптації в українських умовах.