

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВ ТА МАРКЕТИНГ

УДК 65.290

І. Ю. Калмикова, О. А. Сліпко

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

ВИКОРИСТАННЯ АВСМ- МЕТОДОЛОГІЇ ПРИ СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ

Визначено можливості використання АВС-калькулювання в управлінні. Розглянуто двомірну модель АВС/АВМ. Виявлено причини неієвності системи АВС, формалізованої в рамках бухгалтерського обліку. Визначено, що впровадження АВС-системи є ефективним, якщо АВС-інформація застосовується при управлінні видами діяльності (процесами) на підприємстві.

Ключові слова: АВС-калькулювання, управління за видами діяльності (АВМ), АВС/АВМ-модель.

Определены возможности использования АВС-калькулирования в управлении. Рассмотрено двухмерную модель АВС/АВМ. Определены причины нежизнеспособности системы АВС, формализованной в рамках бухгалтерського учёта. Определено, что внедрение АВС-системы является эффективным, если АВС-информация используется при управлении видами деятельности (процессами) на предприятии.

Ключевые слова: АВС-калькулирование, управление за видами деятельности (АВМ), АВС/АВМ-модель.

The opportunities of use of process-based methods are determined in the article: ABC-costing, activity-based management (ABM). The two-dimensional ABC/ABM model is observed. The reasons of inefficiency of ABC-system provided into accounting are determined. The article indicates that the implementation of ABC-system is efficient in case of its use in activity-based management in a firm.

Key words: ABC-costing, Activity-based management (ABM), Two-dimensional ABC/ABM-model.

Актуальність проблеми. За ринкових умов успішність діяльності суб'єктів господарювання тісно пов'язана з упровадженням стратегічних методів управління. В основі визначення та реалізації стратегічних рішень лежить система стратегічного управління витратами, яка є аналітичною системою співвідношення значимої бухгалтерської інформації зі стратегією підприємства. Незважаючи на популярність та усвідомлення важливості впровадження сучасних управлінських технологій, їх застосування на вітчизняних підприємствах ще не набуло значного поширення. Практика впровадження методів стратегічного управління витратами (СУВ) ускладнена недооцінкою застосування концепції управління за видами діяльності.

Аналіз останніх наукових досліджень. Сукупність методів, в основі яких лежить принцип управління за видами діяльності, утворюють методологію, яка в літературі зустрічається під назвою АВСМ (Activity Based Costing Management).

У методологічне сімейство ABCM входять такі інструменти: ABM (Activity Based Management) – управління за видами діяльності, що беруть участь у формуванні ланцюга вартості; ABC (Activity Based Costing) – калькулювання витрат за видами діяльності; ABB (Activity Based Budgeting) – планування бюджету на основі виконуваних процесів; ARP (Activity Resource Planning) – функціональне планування ресурсів на основі аналізу процесів. У теорії та практиці часто обмежуються дослідженням та впровадженням методу ABC переважно з метою визначення більш точного рівня собівартості продукції, не зачіпаючи дослідження процесів, які формують вартість продукції. Це значно обмежує потенціал даної технології. Більше того, формалізація ABC-системи в рамках обліку робить цю систему неефективною.

Мета. У рамках даної статті особлива увага зосереджена на можливостях використання ABC-калькулювання на підприємстві. Розглянуто модель використання ABC-інформації при управлінні процесами, а також причини недовісти ABC-системи, формалізованої в рамки бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. З англійської мови Activity-Based Costing перекладають переважно як «калькулювання за видами діяльності». Категорія діяльності (activity) є невід’ємною складовою не тільки назви методу, а і його сутності. ABC-калькулювання передбачає, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, яка спрямована на виробництво цієї продукції. Саме через види діяльності, які здійснюються для виробництва продукції, переноситься вартість ресурсів. Використання методу ABC було зумовлене перш за все потребою розподілу накладних витрат (частка яких зростала) між видами продукції.

Особливістю механізму формування собівартості продукції за ABC-методом є те, що він дозволяє отримувати структуровані дані про: види діяльності (процеси), що формують ланцюг цінності продукту, ресурсні та функціональні фактори витрат, ресурси, об’єкти витрат (продукти, послуги, споживачі, канали збуту, певні процеси). Таку інформацію, яку можна отримати в результаті впровадження ABC-системи, називають ABC-інформацією. Враховуючи зміст ABC-інформації, можна виділити чотири головні напрями використання методу ABC (рис. 1).

Використання ABC-методу дозволяє не тільки розраховувати собівартість окремих видів продукції. Завдяки інформаційній основі, яка формується в процесі калькулювання за видами діяльності, можна:

- визначати вартість окремих процесів (видів діяльності);
- визначати ефективність здійснення видів діяльності,
- порівнювати витрати на виконання видів діяльності з аналогічними показниками на інших підприємствах;
- приймати рішення щодо удосконалення процесів, їх ліквідації чи створення нового процесу.

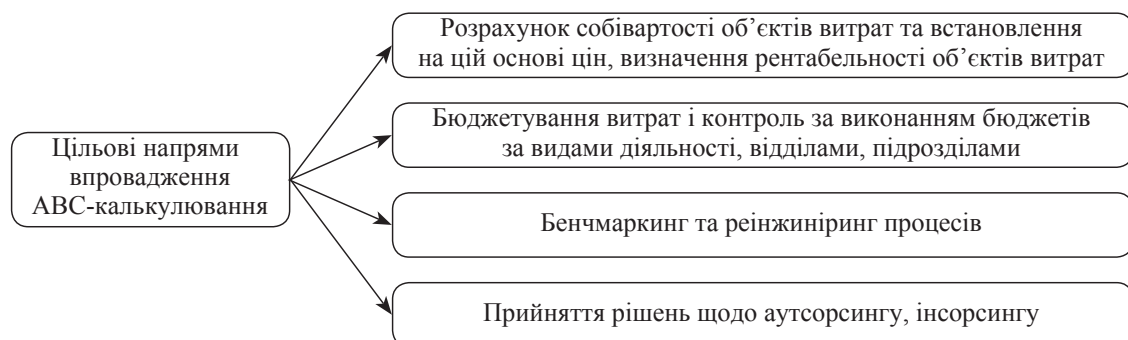


Рис. 1. Напрями впровадження ABC-калькулювання

Визначення вартості процесів, які безпосередньо пов'язані з обслуговуванням певних видів споживачів чи з певним каналом збуту, дозволяє в подальшому аналізувати рентабельність цих об'єктів витрат.

Управління на основі ABC-інформації, спрямоване на аналіз видів діяльності з метою пошуку шляхів зниження витрат у розрізі ланцюга вартості, ефективного використання ресурсів, покращення якості виконання процесів, вдосконалення цінності продукту для споживача, називають «управлінням за видами діяльності» (або «управлінням за процесами») – АВМ – Activity Based Management.

Зв'язок управління за видами діяльності з ABC-калькулюванням П. Терни показав за допомогою двомірної моделі ABC/ABM (рис. 2).



Рис. 2. Двомірна ABC/ABM модель [3, с. 16]

Зображені на рисунку блоки, що формують вертикаль, моделюють процес формування собівартості продукції на основі принципу «продукція споживає види діяльності, а види діяльності споживають ресурси». Блоки, що утворюють горизонталь, відображають процес управління на основі ABC-інформації, яка дає змогу пояснити причини виникнення видів діяльності, витрат на їх здійснення, причинно-наслідкові зв'язки з носіями витрат, визначити ефективність виконуваних видів діяльності. Розуміння сутності управління витратами за використання концепції ABC здійснюється через розуміння видів діяльності, процесів, що здійснюються на підприємстві. Виходячи з цього, стратегічне управління витратами можна трактувати, в першу чергу, як управління за видами діяльності (ABM).

ABC-модель покликана дати відповідь на запитання: «яка вартість речей?», а АВМ-модель – «чому речі мають таку вартість? і «наскільки добре виконуються види діяльності?»

Більшість іноземних економістів зазначають, що фірми більше потребують управління, що базується на видах діяльності (ABM), ніж систем обліку, в основі яких лежить цей принцип. Упровадження системи ABC-калькулювання без подальшої розробки системи управління видами діяльності в розрізі формування

ланцюга цінності продукту, в основі якого лежить ABC-інформація, робить використання системи ABC значно неефективним. Ефективною системою ABC більшість дослідників вважають тоді, коли прибутки від покращення інформації про витрати перевищують адміністративні витрати на її отримання.

У вітчизняній літературі з управлінського обліку ABC-метод розглядається переважно як інструмент розподілу накладних витрат. На початку практики використання ABC ця перевага була розцінена як привід до впровадження ABC в систему бухгалтерського обліку. Базуючись на висновках практичних досліджень, Дж. Шанк [1] зазначає, що при зміні традиційної системи обліку на облік за видами діяльності, більша частина зусиль витрачається на утримання цієї системи. Система обліку ABC, будучи в рамках бухгалтерського обліку, перестає бути цінною з точки зору стратегічного управління витратами (СУВ). Зважаючи на це, Дж. Шанк виділяє три основні проблеми формалізації ABC-методу в системі бухгалтерської обліку:

1. Статичний погляд на витрати (ABC розподіляє всі види поточних витрат на продукти не враховуючи обґрунтування цих дій в стратегічному аспекті). Стратегічна ж спрямованість передбачає перегляд того, які види діяльності дійсно додають цінність для споживача і як здійснювати ці види діяльності з максимальною ефективністю. Дж. Шанк розглядає розподіл видів діяльності згідно їх ефективності та здатності створювати цінність продукту з точки зору споживача (рис. 3).

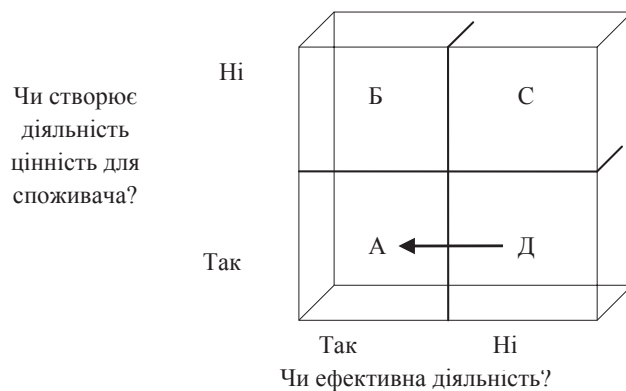


Рис. 3. Структура видів діяльності за здатністю створювати цінність [1, с. 102]

Згідно цієї структури, тільки види діяльності А повинні розподілятися на продукти. Види діяльності в квадранті Д повинні розглядатися з точки зору пошуку шляхів їх ефективного використання; вони мають потенціал переходу в квадрант А. Види діяльності квадранту С повинні бути зведені до нуля. Необхідно також досліджувати можливість переходу ресурсів, що використовуються для здійснення процесів квадранту Б, на ті процеси, що створюють додану цінність. Проте, слід зазначити, що ризик використання цього підходу полягає в тому, що на практиці складно фінансово оцінити вклад деяких видів діяльності у формуванні ланцюга цінності продукту. Такі процеси часто помилково відносять до тих, що не створюють цінності. У результаті може бути прийняте хибне управлінське рішення щодо ліквідації таких видів діяльності. Виключення або мінімізація процесів, які не додають цінності з точки зору споживачів, може призвести до виходу з ладу всієї системи підприємства.

2. Строге розмежування витрат на виробництво продукту і витрат за певний період. ABC-система, формалізована в системі бухгалтерського обліку, основну увагу зосереджує на детальному відображенні поточних виробничих витрат. Стратегічне ж управління витратами передбачає вивчення всіх витрат, що беруть участь у формуванні цінності продукції. Так, на сьогодні на більшості підпри-

ємств вагома частина витрат виробництва стратегічного характеру вже понесена задовго до того, як продукт надходить в стадію виробництва (наприклад, витрати на дослідження та розробки), або буде понесена через деякий час після стадії виробництва (наприклад, витрати на маркетинг і розподіл). Саме ці компоненти витрат є суттєвими для стратегічного аналізу. СУВ повинно розглядати повні витрати в стратегічному аспекті, незважаючи на те, наскільки точно оцінені ці витрати у виробничому сегменті ланцюга вартості.

3. Облік виробничих витрат відображає стратегію поточного дня, а не майбутнього. ABC-облік витрат створює основу для створення поточної стратегії – стратегії сьогоднішнього дня. Його застосування для розробки стратегії на майбутні періоди є сумнівним. Це спостереження є наслідком визнання обмеженості будь-якої формалізованої системи обліку. Стратегічне ж управління витратами передбачає постійну переоцінку поточного конкурентного позиціонування на користь альтернативних варіантів, які будуть адаптовані до майбутньої конкурентної ситуації.

Отже, ABC-метод у першу чергу слід сприймати як стратегічний інструмент управління витратами, а не формалізовану систему обліку.

Що стосується ефективності системи ABC, то вона може бути досягнута лише при інтеграції в систему управління за видами діяльності. Деякі автори стверджують, що рівень ефективності досліджуваних методів значно різниться в залежності від етапу впровадження системи ABC/М (рис. 4).



Рис. 4. Стадії впровадження ABC/М [4, с. 6]

Як свідчить практика впровадження ABC-калькулювання, зростання ефективності від впровадження ABC-системи починається на стадії її використання з метою прийняття управлінських рішень на основі точної інформації про собівартість різних видів продукції. Ефект від використання методу ABC швидше зростає вже на стадії управління за видами діяльності, на якій розширяється поле використання ABC-інформації. На цій стадії здійснюється аналіз видів діяльності, визначення напрямів підвищення ефективності виконання процесів, зниження витрат, покращення якості.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Впровадження ABC-системи на підприємстві не вимагає зміни поточної системи бухгалтерського обліку. Як свідчить практика, на підприємствах, де ABC-метод розглядався як аль-

тернатива традиційній системі обліку, система ABC була громіздкою, складною в розумінні, неефективною. ABC-метод слід розглядати перш за все не як систему обліку, а як стратегічний інструмент управління витратами. ABC-калькулювання є інформаційною базою для прийняття стратегічних рішень. Тому має розроблятися та впроваджуватися інтегровано з методом АВМ, який полягає у визначенні та оцінці процесів, що здійснюються в процесі ведення господарської діяльності, на основі ABC-інформації з метою здійснення аналізу ланцюга вартості, прийняття рішень щодо покращення стратегічних та оперативних рішень на підприємстві.

Бібліографічні посилання

1. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Говиндараджан; пер. с англ. Е. П. Бугаевой. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
2. Kaplan R. Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance / R. Kaplan, R. Cooper. – Harvard Business University, 1998. – 346 p.
3. Statements on management accounting: № 4T Implementing Activity Based Costing. / Institute of Management Accountants (IMA). – Montvale, 2006. – P. 35.
4. Krumwiede K. Implementing Information Technology Innovations: The Activity-Based Costing Example / K. Krumwiede, H. Roth // Advanced Management Journal. – 1997. – Vol.62. – Issue 4. – P. 4–10.

Надійшла до редколегії 3.11.2009.

УДК 330.341.1

М. В. Ситницький

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ СТРАТЕГІЧНОЇ ГНУЧКОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ З ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДУ «SMART»

Наведено методичний підхід до оцінювання рівня стратегічної гнучкості вітчизняних машинобудівних підприємств із застосуванням методу розстановки пріоритетів «smart», який на відміну від інших методів, уможливив детальний аналіз зовнішнього та внутрішнього стратегічного потенціалу ЗАТ «ЗАЗ», ВАТ «ЛуАЗ», ТОВ «Єврокар», ТОВ «КрАСЗ», ТОВ «АГАТ» у довгостроковій та короткостроковій перспективі в абсолютних показниках. Розраховано індекс конкордації між підходами до оцінювання з використанням методу «Аналізу ієрархій» та методу «smart», що засвідчило узгодженість одержаних оцінок рівня стратегічної гнучкості машинобудівних підприємств з використанням вищезазначених методичних підходів.

Ключові слова: стратегічна гнучкість підприємства, оцінювання стратегічної гнучкості підприємства, управління стратегічною гнучкістю підприємства.

Приведен методический подход к оцениванию уровня стратегической гибкости отечественных машиностроительных предприятий с применением метода расстановки приоритетов «SMART», который в отличии от других методов, сделал возможным детальным анализ внешнего и внутреннего стратегического потенциала ЗАО «ЗАЗ», ОАО «ЛуАЗ», ООО «Еврокар», ООО «КрАСЗ», ООО «АГАТ» в долгосрочной и краткосрочной перспективе в абсолютных показателях. Рассчитан индекс конкордации между подходами к оцениванию с использованием метода «Анализа иерархий» и метода «SMART», что удостоверило согласованность полученных оценок уровня стратегической гибкости машиностроительных предприятий с использованием вышеупомянутых методических подходов.

Ключевые слова: стратегическая гибкость предприятия, оценивание стратегической гибкости предприятия, управление стратегической гибкостью предприятия.