

ГІБРИДНИЙ АВС-МЕТОД ЯК ІНСТРУМЕНТ  
ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОДУКЦІЇHYBRID ABC-METHOD AS THE TOOL  
FOR ESTIMATING THE EFFICIENCY OF THE PRODUCT

*У статті розглянуто можливість поєднання переваг АВС-методу та «Маржинального підходу» в розрізі управління асортиментом шляхом оцінки ефективності асортиментних позицій. Таке поєднання дає змогу нівелювати недоліки обох підходів та об'єднати їхні переваги в одному універсальному інструменті. Гібридний АВС-метод покликаний запропонувати інструмент, що є легким, зрозумілим та не потребує значних додаткових витрат. Особливістю гібридного методу є заміна одного з етапів інструментами «Маржинального підходу». Гібридний метод максимально відповідає вимогам сучасного динамічного ринку.*

**Ключові слова:** АВС-метод, «Маржинальний підхід», маржинальний прибуток, управління асортиментом, собівартість, прибуток, ефективність продукту.

*В статье рассмотрена возможность объединения преимуществ АВС-метода и «Маржинального подхода» в разрезе управления ассортиментом путем оценки эффективности ассортиментных позиций. Такое объединение дает возможность нивелировать недостатки обоих подходов и объединяет их преимущества в одном универсальном инструменте. Гибридный АВС-метод призван предложить инструмент, который*

*является легким, понятным и не требует значительных дополнительных издержек. Особенностью гибридного метода является замена одного из этапов инструментами «Маржинального подхода». Гибридный метод максимально соответствует условиям современного динамического рынка.*

**Ключевые слова:** АВС-метод, «Маржинальный подход», маржинальная прибыль, управление ассортиментом, себестоимость, прибыль, эффективность продукта.

*The possibility of the combining the advantages of the ABC-method and the "Marginal approach" in the context of the assortment management by assessing the effectiveness of the positions of the assortment is consider in the article. This combination allows to minimizing the shortcomings of the both approaches and combine their benefits in the one universal tool. The hybrid ABC-method was designed to offer a tool that is easy, clear, and does not require the significant additional costs. The feature of the hybrid method is the replacement of one of the steps by the tools of the "Marginal approach". The hybrid method is as much as possible compatible with the requirements of the modern dynamic market.*

**Key words:** ABC-method, "Marginal approach", marginal profit, assortment management, cost, profit, effectiveness of the product.

УДК: 65.012:658.155.2

**Нам'ясенко В.М.**

аспірант

Хмельницький національний  
університет

**Постановка проблеми.** Ефективність діяльності промислового підприємства є одним з основних фокусів економічної науки. Сьогоднішня ситуація на вітчизняному ринку промислових підприємств, особливо галузі машинобудування, свідчить про низьку конкурентоспроможність на зовнішньому та внутрішньому ринках. У зв'язку із цим виникає ситуація, що призводить до зниження ефективності та скорочення виробництва, про що свідчать індекси промислової продукції машинобудування Державної служби статистики України за 2014–2016 рр.: 0,794, 0,859, 1,020 відповідно [5]. Підтвердженням цього є й показник GCI, який за період 2012–2016 рр. змінювався так: 2013–2012 рр. – 73 з 144; 2014–2013 рр. – 84 з 148; 2015–2014 рр. – 76 з 144; 2016–2015 рр. – 79 з 140; 2017–2016 рр. – 85 з 138 [2].

Загалом сучасне становище більшості промислових підприємств склалося так, що там переважає екстенсивне виробництво, наявна обмеженість ресурсів та є гостра необхідність швидкої адаптації до умов сучасного динамічного ринку. Одним із напрямів у таких умовах є ефективне управління асортиментом, але інструменти, що дають змогу працювати в таких умовах та відповідають поставленим вимогам, мають певні недоліки, що нівелює гібридний АВС-метод.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Дослідженню ефективності діяльності підприємства загалом та асортиментної політики зокрема присвячено праці переважної більшості вчених – теоретиків та практиків усієї групи економічних наук, але варто виділити О. Орлова, Е. Хелферта, Є. Градобоева, Н. Крупську, Т. Майорову, І. Бланка, Ф. Друкера, Б. Гоулда, С. Ейфона, але цей список не відображає і невеликої частки вчених, що присвятили свої роботи даному питанню.

**Постановка завдання.** Метою статті є описання інструменту гібридного АВС-методу, що дає змогу нівелювати недоліки АВС-методу та «Маржинального підходу», а також поєднати переваги обох підходів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Дослідження питання варто почати із короткого опису основних положень АВС-методу та «Маржинального підходу».

Загальна суть методу АВС полягає у тому, що він є особливою формою функціонального аналізу витрат, а в його основі лежить положення, що продукція є результатом діяльності, що пов'язана зі споживанням ресурсів, облік яких ведеться на відповідних рахунках [3].

Концептуальна схема методу АВС представлена на рис. 1.

Під час застосування ABC-методу використовується така послідовність дій [4]:

- 1) визначити основні процеси, що пов'язані з виробництвом;
- 2) визначити витрати за кожним із процесів;
- 3) визначити драйвер за кожним із виявлених процесів;
- 4) розрахувати ставку драйвера для кожного носія затрат;
- 5) застосувати розраховані ставки драйвера до кожного з об'єктів витрат.

Попри велику популярність даного методу він має й свої недоліки: розрахований на попроцесну калькуляцію та є досить важким та дорогим; побудований на системі бухгалтерських даних, що разом із великою тривалістю впровадження призводить до того, що отримана інформація є «постфактум», а відповідно, неактуальною.

«Маржинальний підхід», навпаки, побудований навколо використання маржинального прибутку і керується у своїх розрахунках використанням показників коефіцієнту беззбитковості, коефіцієнту маржинального прибутку та ін. [1], що разом із використанням калькуляції покриття робить його доволі легким і динамічним; отримані дані є об'єктивними та актуальними а їх використання під час оцінки ефективності асортиментних позицій не є прив'язаним до структури асортименту. Основні «укрупнені» етапи маржинального підходу такі:

- 1) визначення змінних витрат за кожною з позицій;
- 2) визначення маржинального прибутку за позиціями;
- 3) визначення коефіцієнту маржинального прибутку – показника потенційної рентабельності, що дає змогу прийняти рішення про доцільність позиції та планування подальших дій.

Проте недоліком «Маржинального підходу» є його орієнтованість на попозиційну калькуляцію,

тоді як за необхідності попроцесної калькуляції виникають проблеми.

У зв'язку з переліченими вище перевагами та обмеженнями й виникла потреба у створенні гібридного ABC-методу. Фактично пропонується використати гібридну систему з ABC-методу та методу на основі «Маржинального підходу», де перший буде використовуватися на етапі розрахунку змінних витрат на виріб, а вже всі інші основні показники будуть використовуватися на основі положень «Маржинального підходу».

У цьому разі розрахунок буде вестися так:

- 1) визначити основні підрозділи та напрями діяльності, що пов'язані з виробництвом;
- 2) визначити витрати за кожним із процесів (інколи називають «пул витрат»). Важливою умовою даного етапу, що відрізняє його від традиційного ABC-методу, є відмова від урахування постійних витрат на даному етапі;
- 3) визначити драйвери по всіх процесах;
- 4) розрахувати ставку драйвера для кожного носія затрат (розраховується шляхом ділення пулу затрат на кількість драйверів);
- 5) застосувати розраховані ставки для кожного з об'єктів витрат.

За допомогою цих кроків нівелюється попроцесна прив'язка та розраховується попозиційна калькуляція методом покриття, що дає змогу в подальшому використовувати показники «Маржинального підходу».

Приклад для порівняння класичного та гібридного методів (приймемо, що переналадки та контроль якості є рівноцінними за кожним виробом) (табл. 1).

Приклад, що представлений в табл. 1, демонструє етапи, які передбачені ABC-методом, та можливість їх зведення до розрахунку на основі «Маржинального підходу», що дає змогу відмовитися від зайвих розрахунків, таких як ставки,

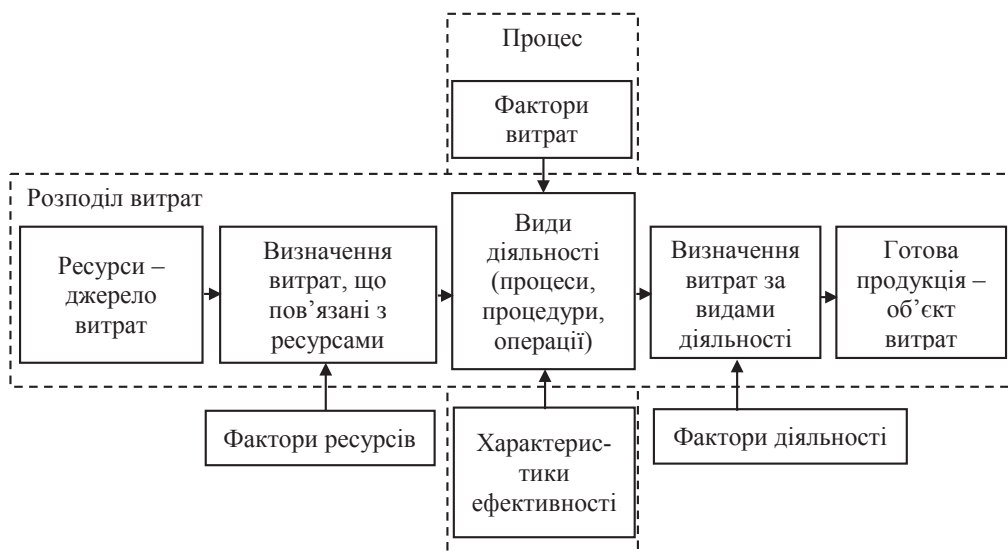


Рис. 1. Концептуальна схема ABC [3]

а відповідно, і значно зменшити затрати ресурсів та підвищити мобільність, оскільки в реальності ставок в рази більше, ніж представлено в прикладі. Пояснимо: під час розрахунку АВС-методом ураховуються всі постійні витрати, які розраховуються згідно з драйверами та ставками розподілу, що призводить до необхідності перерахунку за будь-яких змін структури, а також є досить ресурсоємними (людські ресурси та час) самі по собі, оскільки на реальних підприємствах таких драйверів та ставок може бути велика кількість, що фактично призводить до результату, коли отримані дані на час отримання не є актуальними. Використання ж «Маржинального підходу» дає змогу

діяти з постійними витратами за стандартною схемою: всі витрати, що раніше розподілялися через ставки, приймаються як єдина сума постійних витрат, що розподіляється згідно з маржинальним прибутком (ставки розподілу) та нівелює затрати часу на розрахунок драйверів, ставок та інших необхідних для АВС-методу показників, тоді як кінцеві результати є абсолютно співставними.

Також, згідно з табл. 1, стає зрозуміло, що гібридний метод дає змогу зберегти умову, що за ефективної діяльності підприємства всі продукти є як ефективними, так і навпаки. Також у ході розроблення методу виявилось, що всі процесні витрати можна звести до «змінно-постійних» сумарно, а

Таблиця 1

Порівняння класичного та гібридного методів АВС

Статті	Поршень	Гідронасос	Ванна
Вихідні дані			
Змінні витрати, грн.	400	400	400
Ціна	730	700	800
Кількість, шт.	10000	20000	30000
Кількість заявок	1200	1800	2000
Кількість переналадок	240	260	300
Контроль якості, грн.	8000000		
Переналадка обладнання, грн.	7600000		
Розрахункові дані класичним методом			
Ставка контролю якості	$8000000/(1200+1800+2000)=1600$		
Ставка переналадки обладнання	$7600000/(240+260+300)=9500$		
Проведення процедур контролю якості, грн.	$1600*1200/10000=192$	$1600*1800/20000=144$	$1600*2000/30000=107$
Проведення процедур переналадки, грн.	$9500*240/10000=228$	$9500*260/20000=124$	$9500*300/30000=95$
Повна собівартість, грн.	$400+192+228=820$	$400+144+124=668$	$400+107+95=602$
Прибуток, грн.	$730-820=-90$	$700-668=32$	$800-602=198$
Рентабельність, %	-	4,57	24,75
Прибуток загалом, тис. грн.	5700		
Розрахункові дані гібридним методом (повний варіант)			
Маржинальний прибуток, грн./од.	$730-400=330$	$700-400=300$	$800-400=400$
Маржинальний прибуток загалом, грн.	$330*10000=3300000$	$300*20000=6000000$	$400*30000=12000000$
Ставка контролю якості	$8000000/(3300000+6000000+12000000)=0,3756$		
Ставка переналадки обладнання	$7600000/(3300000+6000000+12000000)=0,3568$		
Проведення процедур контролю якості, грн./од.	$0,3756*330=123,94$	$0,3756*300=112,68$	$0,3756*400=150,23$
Проведення процедур переналадки, грн.	$0,3568*330=117,75$	$0,3568*300=107,04$	$0,3568*400=142,72$
Повна собівартість, грн./од.	$400+124+118=642$	$400+113+107=620$	$400+150+143=693$
Прибуток, грн./од.	$730-642=88$	$700-620=80$	$800-693=107$
Рентабельність, %	12,05	11,43	13,38
Прибуток загалом, тис. грн.	5700		
Розрахункові дані гібридним методом (оптимізований варіант)			
Маржинальний прибуток, грн./од.	$730-400=330$	$700-400=300$	$800-400=400$
Маржинальний прибуток загалом, грн.	21300000		
«Постійно-змінні витрати», грн.	$8000000+7600000=15600000$		
Ставка розподілу	$15600000/21300000=0,7324$		
Постійні витрати, грн./од.	$0,7324*330=241,69$	$0,7324*300=219,72$	$0,7324*400=292,96$
Повна собівартість, грн./од.	$400+242=642$	$400+220=620$	$400+293=693$
Прибуток, грн./од.	$730-642=88$	$700-620=80$	$800-693=107$
Рентабельність, %	12,05	11,43	13,38
Прибуток загалом, тис. грн.	5700		

не по процесах, та використовувати надалі інструменти «Маржинального підходу». Завдяки цьому значно спрощуються розрахунки та «усуваються» додаткові складники кінцевого результату. Надалі залежно від рівня процесу відбувається подальша калькуляція, або ж розподіл усіх інших витрат.

Як стало зрозуміло, гібридний ABC-метод є досить цікавим та ефективним інструментом подолання недоліків ABC та «Маржинального підходу», з одного боку, та поєднання переваг обох підходів – з іншого. Проте потрібно чітко розмежовувати ситуації, коли виникає необхідність у використанні того чи іншого інструменту залежності від типу виробництва та можливості розрахунку: попозиційно чи попроцесно. У зв'язку з отриманими зауваженнями прийняття рішення про впровадження системи оцінки ефективності та основні етапи такого впровадження набуває своєї візуалізації на рис. 2.

На основі етапів, що представлені на рис. 2 та в табл. 1, формується ефективна, а головне, практично універсальна система перебудови системи управління та планування діяльності підприємства для максимально ефективної роботи з мінімізованими затратами на її впровадження та підтримку діяльності. Даний підхід дає змогу нівелювати або ж знизити недоліки обох систем:

1) використання за наявності розподілу виробництва на відділи, дільниці без потреби значних часових та фінансових затрат на впровадження;

2) відсутня необхідність значних затрат на навчання персоналу та оптимізації наявної системи обліку;

3) отримання більш точних результатів оцінки.

**Висновки з проведеного дослідження.** У ході роботи підтверджено наявність переваг та недоліків у кожному з підходів: ABC-методу



Рис. 2. Етапи вибору та побудови оптимальної системи оцінки та управління ефективністю з імплементованим базисом «Маржинального підходу»

Джерело: скомпоновано автором на основі власних досліджень

та «Маржинального підходу». У зв'язку із зазначеними обмеженнями виникала ситуація, що за можливості попозичійної калькуляції може використовуватися «Маржинальний підхід», що є максимально адаптованим до сучасних ринкових умов вітчизняного промислового комплексу, але у разі попроцесної калькуляції необхідно використовувати «важкі» методи, такі як ABC-метод, що потребують додаткових значних затрат. Для нівелювання таких ситуацій та проблем було запропоновано використання гібридного ABC-методу, що поєднує у собі переваги ABC-методу та «Маржинального підходу». На конкретному прикладі продемонстровано об'єктивність результатів, що можуть бути отримані завдяки використанню такого підходу, а також підтверджено його відповідність умові, що інструмент має бути легким і

малозатратним та легко адаптуватися до наявної системи.

Додатково також сформовано схему етапів вибору інструменту для кожного конкретного випадку.

### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Орлов О.А., Рясных Е.Г. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях. К.: Освіта України, 2011. 192 с.
2. World Economic Forum reports. URL: [weforum.org/reports](http://weforum.org/reports).
3. Метод «ABC» / Центр креативных технологий. URL: [inventech.ru/pub/methods/metod-0028](http://inventech.ru/pub/methods/metod-0028).
4. Метод ABC: попроцесное калькулирование затрат. URL: [baguzin.ru/wp/?p=2642](http://baguzin.ru/wp/?p=2642).
5. Статистична інформація Державної служби статистики. URL: [ukrstat.gov.ua](http://ukrstat.gov.ua).