

УДК 357

*О. С. Хринюк,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки та підприємництва, Національний технічний університет України «КПІ», м. Київ  
М. Р. Корчовна,  
магістрант, Національний технічний університет України «КПІ»*

## ТЕХНОЛОГІЯ АВС-МЕТОДУ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ОСНОВІ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

*Alexey Hrynyuk,  
Ph.D. in Economics, Associated Professor, Department of Economics and Business, NTU "KPI"  
Maryna Korchovna,  
Undergraduates, Department of Economics and Business, NTU "KPI"*

### TECHNOLOGY ABC-METHOD OF COST ALLOCATION BASED ACTIVITIES

*В статті розглянута необхідність та технологія застосування в практиці вітчизняних підприємств нового методу розподілу витрат на основі діяльності системи АВС. Наведені його основні переваги та недоліки. Показані етапи калькуляції витрат у відповідно запропонованого методу.*

*В статье рассмотрена необходимость внедрения в практику отечественных предприятий нового метода распределения затрат основе деятельности системы АВС. Приведены его основные преимущества и недостатки. Показаны этапы калькуляции затрат соответствующие с предложенным методом.*

*In the article the necessity of introduction into practice of national enterprises of the new cost distribution method in the basis of kinds of activities is founded. Its main advantages and drawbacks are determined. The stage of cost calculation accordance with the method suggested are shown.*

**Постановка проблеми.** На даному етапі розвитку української економіки значно зростає значення стратегічного управління. І хоча не всі вітчизняні підприємства усвідомлюють потребу постійного вдосконалення стратегії, а відповідно й методів управління, все ж таки керівники провідних українських підприємств активно шукають інші методи, приділяючи підвищену увагу управлінському обліку. Одним із пріоритетних його завдань є вдосконалення методів управління витратами, що спираються насамперед на потреби стратегічного управління.

Класичні бюджетні підходи при обліку витрат оперують з вартістю використаних в процесі діяльності ресурсів (матеріалів, заробітної плати, електроенергії, оренди тощо). При розрахунках собівартості продукції чи послуг вартість спожитих ресурсів розподіляється по відповідних об'єктах обліку. Прямі витрати на матеріали та працю розподіляються на основі прямого причинно-наслідкового зв'язку між ними та об'єктами обліку. Розподіл накладних витрат при класичному фінансовому підході може здійснюватися використанням різних баз розподілу. Застосування пропорційного розподілу витрат щодо будь-якої з баз є наближенням та спотворює істинну собівартість об'єктів обліку, а найбільш легким та зручним методом у використанні. Насправді у діяльності підприємств завжди присутнє непропорційне поглинання витрат різними продуктами чи послугами. Проблему усунення викривлення стратегічно важливої інформації можна вирішити шляхом використання АВС-методу розподілу накладних витрат на основі видів діяльності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Перші методичні напрацювання аналізу витрат підприємств з метою виявлення резервів зниження собівартості продукції здійснив General Electric (США) в кінці 40-х рр. XX ст. Але широкого розповсюдження метод Activity Based Costing або скорочено АВС-метод набув лише з кінця 80-х рр. Працюючи над такими видатними науковцями - П. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана.

АВС-метод, як метод калькулювання собівартості, дозволяє підвищити точність віднесення накладних витрат на певний продукт та вводить оцінку вартості продукції підприємства у випадках, коли виробництво характеризується переважанням накладних витрат над прямими. До того ж, практика фінансового менеджменту дещо розширила використання даного методу, сформувавши на його основі «Activity Based Management - процесно-орієнтоване управління, головною метою якого є оптимізація витрат на здійснення різних процесів (видів діяльності) за критерієм забезпечення зростання ринкової вартості суб'єкта господарювання» [6, 287]. Важливість використання зазначених підходів у управлінні фінансами підприємств підкреслюється у наукових працях таких зарубіжних вчених як: М. Аренна [13], Г. Аззоне [13], С. Берлінера, Дж. А. Брінсона, М. С. Дінца [14], В. Хаббейла [15,16], К. Ніді, Н. Розтоцькі [16] та ін.

У вітчизняній практиці, як свідчить аналіз наявних літературних джерел, проблемі впровадження АВС-методу в управління витратами підприємств приділяється недостатньо уваги, що пов'язано, на нашу думку, із відсутністю необхідної інформаційної бази для аналізу впливу витрат, пов'язаних зі здійсненням окремих процесів, на загальну ефективність господарювання. Слід зауважити, що для українських та російських авторів (В. Гриньова [2], С. Ковтун [4], Г. Савицька [8], М. Скрипник [9], Н. Ткачук [2], Е. Фролов [12] характерним є використання для означення методу, що досліджується, терміну «функціонально-вартісний аналіз».

**Метою статті** є обґрунтування необхідності застосування на вітчизняних підприємствах АВС-методу.

**Виклад основного матеріалу.** АВС-метод у вітчизняній літературі почав досліджуватись відносно недавно, він рідко використовується на наших підприємствах. Даними має великі переваги над традиційними методами калькулювання собівартості, зокрема, він дозволяє приймати аргументовані рішення по відношенню до:

- цінової політики. Точне віднесення витрат на об'єкти калькуляції дозволяє визначити нижню межу цін, подальше зниження яких відносно такої межі веде до збитку продукту;
- товарно-асортиментної політики. Реальна собівартість дозволяє розробити програму дій по відношенню до того чи іншого продукту - зняти з виробництва, оптимізувати витрати або підтримувати на поточному рівні;
- зменшення витрат. Реальна картина витрат дає можливість точніше визначити види витрат, які необхідно оптимізувати;
- оцінки вартості операцій. Точність оцінки результатів дає можливість оцінити доцільність передачі тієї чи іншої операції підрядникам або необхідність про організаційних перетворень.

Процес розрахунку собівартості виробленої продукції (послуг) із застосуванням АВС-методу можна представити у вигляді схеми (рис. 1).



Рис. 1. Етапи проходження витрат в методі АВС

Цей процес передбачає калькуляцію витрат у кілька етапів.

Першим етапом є розподіл витрат на ресурси. На даному етапі вартість накладних витрат переноситься на вартість ресурсів. При цьому визначається повна поточна володіння одиницею ресурсу: вартість посади, вартість устаткування тощо.

Для того, щоб розрахувати вартість ресурсів, необхідно, по-перше, охарактеризувати структуру ресурсів, а також перелік витрат, які виділяються на забезпечення дії кожного ресурсу, а по-друге, розподілити витрати на ресурси.

Як правило, виділяють наступні види ресурсів на підприємстві:

— матеріальні ресурси – це сукупність таких засобів та предметів праці як технологічне устаткування й оснащення (технічні ресурси), сировина, напівфабрикати, частини, основні і допоміжні матеріали, енергія, паливо, комплектуючі вироби, незавершене виробництво, тарні матеріали [8];

— фінансові ресурси підприємства – це грошові доходи й надходження, що перебувають у розпорядженні підприємства та призначені для виконання фінансових зобов'язань витрат і стимулювання робітників;

— природні ресурси – компоненти природи, які використовуються або можуть бути використані як предмети споживання і як засоби чи предмети праці;

— трудові ресурси підприємства – це його персонал, що поділяється на управлінський і виконавчий. При визначенні його повної вартості враховується заробітні працівникам, нарахування на фонд оплати праці, соціальні виплати, амортизація персонального обладнання, витрати на підтримку умов праці, витрати на навчання тощо. Сукупність витрат і сукупність ресурсів являють собою ієрархічні структурні елементи, глибина деталізації яких прямо пропорційна необхідній точності отриманих даних і трудоміст вартості їх отримання.

Часто одна стаття витрат має переноситись на декілька одиниць ресурсів. Для таких зв'язків використовуються коефіцієнти розподілу витрат (так звані «драйвери в наприклад, для орендної плати це площа приміщення, що займає один співробітник. Розрахункову суму отримаємо множенням вартості одиниці драйверу на кількість даних ресурсом.

Другим етапом є перенесення вартості ресурсів на операції. На цьому етапі повна вартість ресурсів, розрахована на першому етапі, транспонується на операції використовують відповідні одиниці ресурсів. Таке перенесення відбувається пропорційно показникам, що відображають ступінь використання даного ресурсу у відповідній сфері. Відповідні показники носять назву «драйвери ресурсів». В якості даного драйверу може виступати кількість часу, який був використаний ресурсом на ту чи іншу операцію.

Розрахунок вартості, що транспонується, відбувається в декілька етапів:

— формується загальна кількість одиниць драйверу даного ресурсу: фонд робочого часу у людино-годинах, фонд машинного часу у станко-годинах тощо;

— шляхом розподілу вартості ресурсу на загальну кількість одиниць драйверу ресурсу визначається вартість одиниці драйверу: вартість години співробітника, вартість машинного часу;

— характеризується сукупність одиниць драйверу ресурсу, спожитого тією чи іншою операцією;

— відбувається множення кількості спожитих одиниць драйверу на вартість одиниці драйверу - виділяється сума вартості ресурсу, що переносить на дану операцію.

Третім етапом є розподіл вартості обслуговуючих операцій на ресурси, які ними обслуговуються. Для цього етапу необхідно класифікувати усі операції наступним чином: — основні — операції, що прямо створюють об'єкти витрат (закупівлі, виробництво та збут); їх вартість можна віднести на об'єкти витрат;

— допоміжні — операції, які створюють умови для функціонування ресурсів певного виду, їхня вартість переноситься на ресурси, що ними обслуговуються;

— управляючі — операції, що спрямовані на управління як основними, так і допоміжними операціями; їх вартість відноситься на всі операції сектору управління.

Допоміжні операції обслуговують ресурси або створюють умови для їх нормального функціонування. На даному кроці вартість допоміжних операцій ніби перемає назад на ресурси, що ними обслуговуються, типовими допоміжними операціями є «Обслуговування обчислювальної техніки», «Ремонт устаткування», «Набір персоналу» та інше. Транспонування відбувається пропорційно драйверам операцій, які формуються аналогічно драйверам витрат та драйверам ресурсів. Спочатку розраховується загальна кількість одиниць драйверу, потім визначається вартість кожної одиниці. Аналізується кількість спожитих одиниць драйверу та розраховується вартість, що переноситься.

Четвертим етапом є розподіл вартості управляючих операцій на основні та обслуговуючі операції.

На цьому етапі необхідно зазначити, що при АВС-аналізі об'єктами управління слід визнавати не ресурси, якими управляє суб'єкт управління, а дії (операції) управління. Отже, розподіл вартості управляючих операцій здійснюється не на ресурси, а на операції.

Можливі наступні підходи до вирішення проблеми вибору відповідного драйверу операцій, завдяки яким можна проводити перерозподіл витрат:

— вартість управляючої операції розподіляється пропорційно робочому часу, затраченому суб'єктом управління на відповідні операції;

— вартість управляючої операції розподіляється пропорційно значущості операцій, що визначається експертним шляхом.

П'ятим етапом є перенесення вартості основних операцій на об'єкти витрат.

Результат попередніх етапів - розрахована вартість виконання основних операцій є фінальним і формує пошукову собівартість об'єктів витрат. Драйверами операцій на цьому кроці зазвичай є кількісні характеристики об'єктів витрат, пропорційно яким основні операції переносять на них свою вартість.

Тому стає очевидним, що операційно-орієнтований підхід системи АВС, хоча і є більш складним, ніж традиційний, але набагато краще відображає причинно-наслідковий зв'язок між економічними елементами всередині організаційної системи. Фактори розподілу непрямих витрат, які використовуються в традиційному методі, в АВС-методі піддаються більш глибокій деталізації та використовуються на різних етапах перенесення витрат у вигляді драйверів витрат, драйверів ресурсів та драйверів операцій.

Однак варто сказати й про проблеми, які виникають при впровадженні цієї методики. У першу чергу — це висока трудомісткість та значні витрати на впровадження АВС на підприємстві. Ці показники взаємозалежні: як правило, при зменшенні витрат на впровадження трудомісткість процесу підвищується, і навпаки. Очевидним є таке впровадження АВС-методу без автоматизації просто неможливе, процес вимагає відповідного програмного забезпечення, часто недешевого. Крім того, необхідними є певні витрати: на великих підприємствах на впровадження методики може піти близько року, в невеликих з відносно нескладними процесами — набагато менше.

Зважаючи на це, ми пропонуємо часткове впровадження системи АВС. Виходячи з принципу «розумної достатності», можна виділити напрямки діяльності підприємств, яких переважають процеси, що додають цінність продукту, і ті, в яких цих процесів небагато. Зрозуміло, що й перше, і друге визначається суб'єктивно. Якщо прийняти підприємстві існують три основні напрямки: забезпечення виробництва, виробництво продукту та забезпечення продажів, то перший та третій містять більше процесів, що створюють накладні витрати, ніж другий напрямком. Таким чином, пропонуємо впровадження АВС-методу в тій частині бізнесу промислових підприємств, яка відповідає за забезпечення виробництва та забезпечення продажів. На користь даної рекомендації свідчать три фактори:

— виробничі процеси достатньо однорідні;

— виробничі процеси зазвичай складні, оскільки пов'язані з великим обсягом технологічних операцій;

— у виробничих процесах усе повинно слідувати певному технологічному стандарту, що виключає можливість вносити істотні зміни в накладні витрати.

Перевагами впровадження системи управління витратами на основі видів діяльності слід вважати:

- найбільш точну та детальну інформацію про собівартість окремих видів продукції, клієнтів та напрямки діяльності;
- активний вплив на загальну культуру обліку, планування та аналітичної обробки бізнесу, розвиток інформаційної системи;
- прості способи впливу на витрати через систему драйверів;
- легкість побудови системи мотивації персоналу, спрямованої на оптимізацію витрат;
- можливість оптимізації собівартості.

Крім того, існує ще й ціла низка менш очевидних, але не менш значних позитивних моментів, що супроводжують АВС:

- АВС-метод є одним з важливих інструментів управлінського обліку;
- АВС може слугувати системою операційного втілення стратегічних починань підприємства, наприклад, збалансована система показників отримує у вигляді драйверів готовий матеріал для формування індикаторів.

**Висновки.** За допомогою застосування методу АВС-калькулювання з'являється можливість розгляду витрат не тільки з точки зору собівартості кінцевих продуктів, як «традиційної» системи обліку, але і витрат на виконання окремих функцій та дій. Розроблена технологія застосування в практиці вітчизняних підприємств нового методу рс витрат на основі діяльності системи АВС створює додаткові можливості для контролю витрат. Дана технологія є тільки основою, її можна удосконалювати у відповіді особливостей підприємства. Можна відзначити, що впровадження системи АВС в практику роботи вітчизняних підприємств забезпечить достовірне обчислення собівартості конкретних виробів, що значно підвищить об'єктивність оцінки рентабельності продукції.

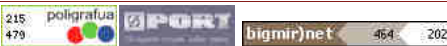
#### Література.

1. Алавацька, Ольга Іванівна. Доцільність використання методу АВС у вітчизняній практиці // Управління проектами: стан та перспективи. — Миколаїв, 2011. — С.
2. Гриньова В. М. Функціонально-вартісний аналіз в інноваційній діяльності підприємства : монографія / В. М. Гриньова. -Х. : Видавничий дім „ІНЖЕК”, 2004. - 128
3. Какун А. В. Що краще: АВС чи традиційна система калькулювання собівартості? // Вісник. — К., 2006. — №5 (31). — С.129–132.
4. Мартиненко С. М. Інформаційна основа АВС рахунку витрат в прийнятті управлінських рішень // Вісник. — Х., 2005. — №58, т.3: Розвиток обліку і аудиту як осн інформаційні аналітичні системи підприємства. — С.182–185.
5. Поплюйко А. М. Використання системи АВС для управління витратами // Фінанси, облік і аудит. — К., 2010. — Вип. 16. — С.286–292.
6. Рудницький Т. В. АВС-калькулювання: організаційний аспект у контексті реалізації ефективного корпоративного управління будівельною компанією // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні». — Т., 2010. — С. 223–224.
7. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / Г. В. Савицкая. - 4-е изд., перераб. и доп. - Минск: Новое знание, 2000. - 688 с
8. Скрипник М. І. АВС-калькулювання [Електронний ресурс] // М. І. Скрипник. - Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_qum/Vzhdtu/esop/2009\\_3Z38.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_qum/Vzhdtu/esop/2009_3Z38.pdf). -03.02. Назва з екрана.

#### References.

1. Alavats'ka, Ol'ha Ivanivna.(2011), "Dotsil'nist' vykorystannia metodu AVS u vitchyznianiij praktytysi", *Upravlinnia proektamy: stan ta perspektyvy*, pp. 5–6.
2. Hryn'ova V. M. (2004), "Funksional'no-vartisnyj analiz v innovatsijnij diial'nosti pidpriemstva : monohrafiia", *Vydavnychij dim „INZhEK”*, p. 128.
3. Kakun A. V. (2006), "Scho krasche: AVS chy tradytsijna systema kal'kuliuvannia sobivartosti? ", *Visnyk*, pp. 129–132.
4. Martynenko S. M. (2005), "Informatsijna osnova AVS rakhunku vytrat v pryjniatti upravlins'kykh rishen", *Rozvytok obliku i audytu iak osnovy informatsijni analitychni systemy pidpriemstva*, pp. 182–185.
5. Popliujko A. M. (2010), "Vykorystannia systemy AVS dlia upravlinnia vytratamy Finansy", *oblik i audyt*, vol. 16, pp. 286–292.
6. Rudnyts'kyj T. V. (2010), "AVS-kal'kuliuvannia: orhanizatsijnij aspekt u konteksti realizatsii efektyvnoho korporatyvnoho upravlinnia budivel'noiu kompanieiu", *Materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsijnoi systemy v Ukraini»*, pp. 223–224.
7. Savitskaia H. V. (2000), "Analiz khoziajstvennoj deiatel'nosti predpriatya : uchebnoe posobyie", *Pererab. y dop: Novoe znanye*, vol. 4., 688 p..
8. Skrypnyk M. I. (2009), "ABC-kal'kuliuvannia" [Online], available at: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_qum/Vzhdtu/esop/3Z38.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_qum/Vzhdtu/esop/3Z38.pdf).

Надійшла до редакції 12.



ТОВ "ДКС Центр"