УДК 657

Скрипник М.І., доцент
Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України

АВС-КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Досліджується поняття методу АВС-калькулювання, виявлено проблему щодо перекладу даного терміну в економічній літературі, розглянуто його сутність, характерні особливості, переваги та недоліки у порівнянні з іншими методами калькулювання

Постановка проблеми. В ринкових умовах господарювання головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, який є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних і кількісних показників та оптимальне ціноутворення. Ефективність виробництва, в свою чергу, значною мірою залежить від зниження витрат на одиницю продукції за умови збереження та підвищення її якості. Для того, щоб знизити витрати, потрібно, перш за все, їх правильно визначити. Дане завдання вирішується за допомогою методів калькулювання, кількість яких, враховуючи напрацювання зарубіжних фахівців, наблизилась до десяти [2, с. 3].

Постійне прагнення до впровадження у вітчизняній теорії та практиці зарубіжного досвіду вимагає перегляду доцільності застосування зарубіжних систем калькулювання в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Одним з інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку є Activity Based Costing (або АВС) – метод калькулювання, що набув широкого розповсюдження на європейських і американських підприємствах різного профілю.

Поява і розвиток АВС-методу зумовлена певними змінами, що відбуваються в економічній структурі, а саме зміною поглядів на методику обліку витрат і розрахунок собівартості продукції.

Метою дослідження є визначення поняття, сутності, переваг і недоліків АВС-методу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В першій половині двадцятого століття, коли системи обліку затрат тільки розвивалися, прямі трудові затрати складали основну частину загальновиробничих витрат. Тому прямі трудові затрати були основною базою розподілу накладних затрат [24, с. 108].

Метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (або АВС-метод) зародився в США і набув широкого розповсюдження з кінця 1980-х років завдяки працям Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Цей метод використовують близько 10 % компаній, в тому числі в США, Великій Британії, континентальній Європі, Австралії, Японії [5, с. 190]. Універсальність даного методу дозволяє застосовувати його не тільки на виробничих підприємствах, але й в організаціях оптової та роздрібної торгівлі, сфери послуг.

Даному методу у своїх дослідженнях приділяли значну увагу такі зарубіжні вчені як К. Друри [8, 9], Т. Скоун [20], Ч.Т. Хорнгрен [22], Дж. Фостер [22], Энтони А. Аткинсон [1], Раджив Д. Банкер [1], Роберт С. Каплан [1], Марк С. Янг [1], та вітчизняні науковці проф. Ф.Ф. Бутинець [3], проф. М.А. Вахрушина [4], проф. В.Б. Івашкевич [10], проф. С.Ф. Голов [6], Є.Ю. Воронова [5], проф. Л.В. Нападовська [18], І. Білоусова [2], Ю.С. Потапенко [19], А.В. Лукашов [17] та інші.

Викладення основного матеріалу дослідження. Дослідження розвитку систем калькулювання свідчить про те, що на всіх історичних етапах учених і практиків цікавила проблема визначення собівартості продукції (робіт, послуг тощо). В окремі періоди ініціаторами досліджень проблем калькулювання були теоретики-дослідники бухгалтерського обліку, в інші – управлінці-практики, яких цікавила відповідність системи збору та обробки інформації новим умовам господарювання.

В умовах жорсткої конкуренції однією з основних переваг підприємства стає низька собівартість продукції. Помилки при розрахунку собівартості можуть призвести до неефективних управлінських рішень. Одним з оригінальних вирішень цієї проблеми є використання методу калькулювання, відомого зарубіжним фахівцям вже близько 30 років під назвою “ Activity Based Costing ” або скорочено – метод АВС. Саме він підвищує обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт, дозволяє здійснити більш точніше калькулювання собівартості, забезпечує взаємозв’язок отриманої інформації з процесом формування витрат [19]. Застосування методу АВС дозволяє керівнику точніше визначити вартість певного продукту, особливо у випадках, коли непрямі витрати перевищують прямі.

У зв’язку з появою перекладів і вільного трактування деяких англомовних термінів, які викривляють зміст і породжують непорозуміння у назвах відомих і давно використовуваних методів виникає проблема правильного трактування назви АВС-методу калькулювання.

Останнім часом у літературі та публікаціях з ділових процесів і їх аналізу, які присвячені програмним системам, в основі яких лежить метод АВС, використовується помилковий переклад “вартісний аналіз” або “функціонально-вартісний аналіз” [12]. Яскравим прикладом непорозумінь у використанні термінології з приводу назв методів є стаття В.А. Івльова і Т.В. Поповой “Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем” [11]. У даній статті автори стверджують, що термін “функционально-стоимостной анализ (ФСА)” в англомовній транскрипції звучить як Activity Based Costing (АВС).

Проте, ФВА застосовується у зарубіжній практиці більше ніж півстоліття. Він з’явився під назвою “вартісний аналіз” (value analysis) і використовувався при удосконалені виробів. На початку 50-х років XX ст. метод вперше став використовуватись на стадії проектування. У нього з’явилася нова назва – “вартісне проектування” чи “вартісний інжиринг” (value engineering). Подальший його розвиток призвів до появи комплексного методу – вартісного менеджменту чи управління вартістю (value management). Ці та інші модифікації методів управління вартістю були прийнятті та активно почали використовуватись під загальною назвою “функціонально-вартісний аналіз” [7, 13, 14; 15, 16, с. 8-14].

Окрім того, за кордоном використовується ще поняття АВС-аналіз (ABC-Analysis), відомий в російськомовній літературі як “діаграма Парето”. Окремо виділяється АВС-метод, або облік витрат за видами діяльності, який є досконалішим за традиційну систему обліку витрат. Тож аналізуючи літературу спостерігаємо, що можуть використовуватися такі поняття: 1) “ФСА/АВС-анализ”, 2) “ФСА/АВС-метод”, 3) просто “ФСА / АВС”. Варто також відмітити особливість вимови цих термінів: термін “АВС-аналіз”, які прийшов до нас з німецькомовних країн, і вимовляється як “а-бе-це-аналіз”, а термін “АВС-метод” - “ей-бі-сі-метод” [15].

Розглянемо історію становлення АВС-методу. У 80-х роках XX ст. був створений “Consortium for Advanced Manufacturing – International” (Міжнародний консорціум з розвитку виробництва – CAM-I), в рамках якого була створена проектна група з покращення методів розрахунку витрат. В результаті виконання проекту був створений метод “АВС”. Цей метод не був революційним винаходом, а є підсумком і систематизацією методів обліку, які використовувалися провідними компаніями – як членами CAM-I, так і іншими компаніями, не тільки у промисловості, але й у сфері послуг, особливо в охороні здоров’я.

Розробниками нового підходу до розподілу накладних витрат вважаються американські вчені Р. Купер і Р. Каплан, які опублікували восени 1988 р. статтю в журналі "Гарвард Бизнес Ревью" під назвою "Правильно измерить затраты – принять правильно решение" та запропонували назвати даний метод обліку затрат "функціональним обліком" чи "метод обліку затрат за функціями" (АВС) [5, с. 189].

Сам термін " Activity Based Costing " вперше був вжитий при дослідженні фірми John Deer (виробник тракторів і комбайнів). В літературі вперше з'явився в статті Робіна Купера "Cost management concepts and principles – the rise of activity based costing", Journal of Cost Management (1988) [17].

АВС-калькулювання – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції [5, с. 190].

На думку Роберта Каплана фахівці у сфері обліку витрат не завжди можуть правильно визначити собівартість кожного виробу [5, с. 190]. Навчившись вимірювати трудові та матеріальні витрати, дуже часто бухгалтерам важко визначити накладні витрати. Традиційно накладні витрати розподіляються на продукт в більшості випадків умовно. Якщо в компанії на виготовлення певного виробу доводиться 10 % всіх трудових витрат, то бухгалтер може просто віднести 10% накладних витрат на собівартість даного виробу [5, с. 190]. Ця система успішно працює у тому випадку, коли компанія виготовляє незначний асортимент виробів, а також тоді, коли витрати на заробітну плату і матеріали є найбільш важливими факторами. Каплан акцентує увагу на тому, що в даний час в компаніях зростає частка інших витрат у зв'язку з випуском продукції широкого асортименту з коротким циклом виробництва. До таких витрат відносяться маркетингові накладні витрати, витрати на збуту, дослідження і розробки та ін., які в значній мірі збільшилися в порівнянні із зростанням витрат на заробітну плату. Наприклад, в інформаційно-технологічний галузях витрати на заробітну плату в 1970 р. складали 20 % всіх витрат на продукт, а в 1990 р. – тільки 3 % [5, с. 190].

АВС-метод базується на тому, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких і виникають витрати. На думку Р.Х. Гаррісона облік за центрами витрат акцентує більшою мірою увагу на тому, що створює витрати, і в меншій мірі на тому, як вони розподіляються [24].

АВС-калькулювання не тільки надає інформацію про собівартість продукції, але також допомагає менеджерам знижувати споживання ресурсів. Метод АВС може безпосередньо сприяти цьому шляхом посилення контролю за іншими операціями, що викликає виникнення накладних витрат. Даний метод також забезпечує і контролює взаємозв'язок між тими, хто веде господарську діяльність (або виконує певні функції), і тими, хто використовує продукцію, отриману в результаті діяльності перших [5, с. 190].

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси (рис. 1). Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Схема "традиційного" обліку витрат ***Схема АВС***

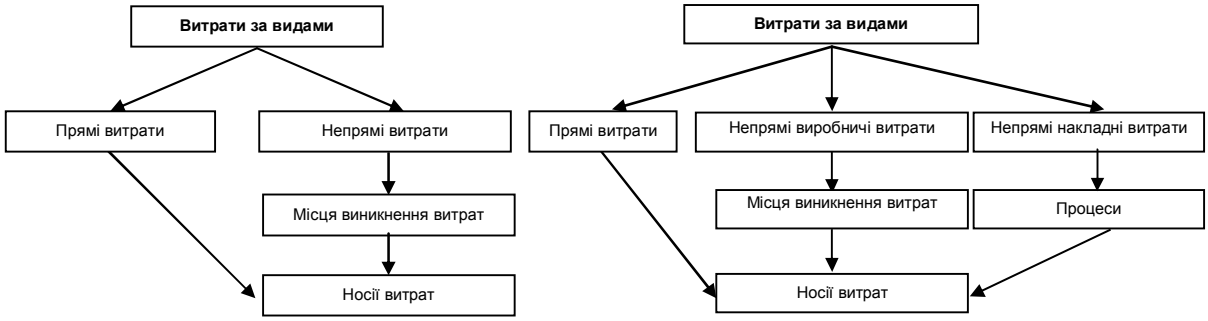

Рис. 1. Порівняння традиційного методу калькулювання та АВС-методу

В традиційних системах калькулювання прямі витрати можуть бути безпосередньо зіставлені з конкретним носієм витрат, а непрямі розподіляються між носіями через місця виникнення витрат. У системі калькулювання на основі діяльності непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Що стосується непрямих виробничих витрат, вони підлягають розподілу аналогічно до традиційної системи – через місця виникнення витрат. Для розподілу непрямих невиробничих витрат використовуються процеси. Тобто, завдяки такому розподілу підвищується обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт. За допомогою АВС-методу можна здійснити точніший розрахунок затрат, ніж традиційними методами, які базуються тільки на факторах витрат на рівні одиниці продукції. Умови для застосування АВС-методу можна сформулювати наступним чином:

– наявність процесів, які повторюються з певною періодичністю;

– процеси підлягають виділенню, ідентифікації та формалізації;

– результати процесів підлягають ідентифікації та вимірюванню за допомогою певних показників.

Таким чином, можна визначити основні переваги та недоліки методу АВС (таблиця 1):

Таблиця 1. Основні переваги і недоліки методу-АВС [5, с. 190]

Переваги	*Недоліки*
1. Метод АВС дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників, у звязку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків
3. Метод може стати обгрунтуванням зниження витрат і підвищенні	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої

ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу	інформації про витратами, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів	4. Для методу АВС необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства	

Таким чином, метод АВС як метод калькулювання завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними методами інтенсивно розвивається в теорії і широко використовується на практиці. Цей метод дає змогу інакше поглянути як на витрати підприємства, так і на управління ними. Він являє собою технологію, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється в ефективну технологію управління витратами.

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

Зокрема, М.А. Вахрушина пропонує наступний алгоритм побудови АВС-методу калькулювання [4, с. 148]:

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 тощо. 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 та 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.

Метод калькулювання на основі діяльності застосовується великою кількістю компаній у всьому світі. Специфіка застосування даного методу звичайно відрізняються на кожному підприємстві. Декілька компаній використовують АВС як основну систему калькулювання, разом з тим, більшість компаній застосовують даний метод вибірково – в окремих підрозділах або для специфічних видів діяльності [13, с. 37].

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження виявлено, що у зв'язку з наявністю великої кількості різних варіантів перекладу, доречним буде використання оригінальної назви методу – Activity Based Costing або АВС-калькулювання.

В ході дослідження було встановлено, що за допомогою застосування методу АВС-калькулювання з'являється можливість розгляду витрат з точки зору не тільки собівартості кінцевих продуктів, але і як витрат на виконання окремих функцій та дій. Це створює додаткові можливості для контролю витрат особами, що їх здійснюють. Також даний метод дає змогу ефективніше управляти накладними витратами, оскільки існує можливість для аналізу причин виникнення витрат у рамках підприємства, дає змогу точніше оцінити не тільки рентабельність окремих видів продукції, але й вигідність клієнтів, сегментів ринку, каналів збуту. Варто також зазначити, що метод є досить 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.

Окрім того, АВС-калькулювання є ефективним інструментом удосконалення управлінського обліку на підприємстві, оскільки забезпечує формування точної та детальної інформації про собівартість окремих видів продукції та напрямів діяльності, представляє ефективну можливість покращання собівартості, здійснює активний вплив на загальну культуру обліку, планування та аналітичної обробки діяльності, розвиток інформаційної системи, сприяє легкості побудови систем мотивації персоналу, направлених на оптимізацію витрат.

Проте, однією з найосновніших причин недостатньо швидкого впровадження АВС-методу є старі традиції у сфері бухгалтерського обліку, від яких не просто відмовитися. Фахівець з управлінського обліку, що застосовує традиційні методи обліку витрат, часто не бачить причин для змін. Вони вважають, що якщо підприємство приносить дохід, то не потрібно нічого змінювати, не усвідомлюючи, що можна управляти підприємством ефективніше і отримувати більший дохід.

Тільки системний підхід до вивчення найкращих аспектів організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах для практичного їх впровадження в Україні дасть змогу забезпечити ефективне управління підприємством. Для цього потрібно добре знати особливості бухгалтерського обліку в економічно розвинутих країнах з метою дальшого удосконалення його у вітчизняній практиці. А також обирати ефективні методи, звертаючи увагу не на максимальну кількість переваг, а на мінімальну кількість недоліків.

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.

Список використаної літератури:

1. Управленческий учет / [Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг С. Марк]. – 3-е издание.: Пер с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 878 с. 2. *Білоусова І.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Білоусова І. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5. 3. Бухгалтерський управлінський облік: [Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир, 2002. – 480 с. 4. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет / Вахрушина М.А.: Учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спеціальностям. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Омега, 2004. – 576 с. 5. *Воронова Е.Ю.* Управленческий учет на предприятии: учеб.пособие. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с. 6. *Голов С.Ф.* Управленческий бухгалтерский учет / Голов С.Ф. – К, 1998. – 383 с. 7. *Грамп Е.А.* Применение функционально-стоимостного анализа в электротехнической промышленности Англии / Грамп Е.А. – ЭП. Серия "Общеотраслевые вопросы", № 357, 1970. 8. *Друри К.* Введение в управленческий й производственный учет / Друри К. – М.: Аудит, 1994.– 557 с. 9. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: пер. с англ. Учебник / Друри К. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с. 10. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: [Учеб. для вузов] / Ивашкевич В.Б. – М.: Экономистъ, 2003.– 618 с. 11. *Ивлев В.А.* Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // (В сборнике "TQM-XXI. Проблемы, опыт, перспективы". Вып. 4. / Под ред. В.А. Качалова и В.Л. Рождественского. – М.: ИздАТ, 2000. – С. 169-188). 12. Моделирование бизнеса. Методология ARIS / [Каменнова М., Громов А., Ферапонтов М., Шматалюк А.] – М.: Весть-Мета Технология, 2001. – 327 с. 13. *Кузьмин А.М.* Формы применения функционально-стоимостного анализа / А.М. Кузьмин, А.А. Барышников. – Машиностроитель. – 2001. – № 6. – С. 37-40. 14. *Кузьмина Е.А.* Функционально-стоимостный анализ. Экскурс в историю / Е.А Кузьмина, А.М. Кузьмин// Методы менеджмента качества. – 2002. – № 7. – С. 14-20. 15. *Кузьмина Е.А.* Функционально-стоимостный анализ и

метод АВС. [Електронний ресурс] / Е.А. Кузьмина, А.М. Кузьмин. // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 12. Режим доступу: http://eup.ru/Documents/2003-01-13/148B2.asp. 16. *Кузьмина Е.А*. Функционально-стоимостный анализ. Концепция и перспективы / Е.А. Кузьмина, А.М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 8. – С. 8-14. 17. *Лукашов А.В*. Практические материалы круглого стола АВС (activity based costing) и АВМ (activity based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний [Електронний ресурс] / А.В. Лукашов. – Режим доступу: http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp. 18. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: [підручник для студентів вузів] / Нападовська Л.В. – К: Книга, 2004. – 544 с. 19. *Потапенко Ю.С.* АВС-метод управління витрат і його переваги порівняно з іншими методами [Електронний ресурс] / Ю.С. Потапенко. – Режим доступу: http://masters.donntu.edu.ua/2009/fem/potapenko/library/tez1.htm. 20. *Скоун Т*. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Зриашвили / Скоун Т. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 177 с. 21. Справочник по функционально-стоимостному анализу / [Под ред. М.Г. Карпунина, Б.И. Майданчика] – М.: Финансы и статистика, 1988. – 431 с. 22. *Хорнгрен Ч.Т*. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / [Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил. 23. *Cooper R*. 5 Steps to ABC System Design / R. Cooper. Accountancy, November 1990. 24. *Garrison R.H.* Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making / Garrison R.H., Chesley G.R., Carroll R.F. // Richard D.Irwin, inc,1993, 975 p.

СКРИПНИК М.І. – доцент Державної академії статистики, обліку і аудиту Держкомстату України