

УДК 338.984

DOI: <https://doi.org/10.46644/2708-1834/2020-02.5>

Стоєв В.Л.
кандидат економічних наук,
*Інженерний інститут
Запорізького національного університету*

Stoiev Volodymyr
Engineering Institute of Zaporizhzhia National University

АВС-МЕТОД ЯК КОРИСНИЙ ВАЖІЛЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

ABC-METHOD AS A USEFUL LEVERAGE OF ENTERPRISE COSTS MANAGEMENT

У статті розглянуто підходи до управління витратами підприємства для формування їх оптимальної структури, а також зниження їх величини та методи управління витратами, які за умови збереження якості продукції, що випускається, дають змогу знизити ціни на продукцію, що за інших рівних умов дає підприємству можливість зберегти або зміцнити свої позиції на ринку.

Ключові слова: АВС-метод, витрати, управління витратами, ресурси, планування, управлінський облік.

В статье рассмотрены подходы к управлению затратами предприятия для формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины и методы управления затратами, которые при сохранении качества выпускаемой продукции позволяют снизить цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает предприятию возможность сохранить или укрепить свои позиции на рынке.

Ключевые слова: АВС-метод, затраты, управление затратами, ресурсы, планирование, управленческий учет.

The article deals with the approaches to managing the expenses of the enterprise in order to form their optimal structure, as well as reducing their value and methods to manage costs, that, while maintaining the quality of products, allows to lower products prices and, under other equal conditions, gives the company the opportunity maintain or strengthen their market position. The complexity of managing the organization's economy in a market-oriented relationship requires the formation of an adequate system of accounting. The system must include abilities of costs information management as a part of enterprise management system and the management of accounting. Cost management in accordance with the research of domestic scientists rightly considered both as a process and as a building of a proper management system. The system of accounting that lets analyze costs and production output by elements and items of expenses are organized in each enterprise in different ways. In any conditions and in any way, it depends on the choice of objects of cost accounting and objects of calculation. Costs analysis and method of their estimation in the cost price of products allows to analyze in dynamics the composition and structure of costs, their change, as well as count a number of coefficients, indicating the effectiveness of their usage. Thanks to ABC-method, an enterprise can focus on profitable goods or services. The enterprise also gets a competitive advantage in terms of costs and technologies. The ABC method provides more accurate information on the identification of the cost of unused capacities. The ABC method (Activity based costing) can be used as an effective tool for operating costing of manufacturing enterprises and enterprises in other fields. The use of the ABC method provides a more accurate description of costs and better than traditional accounting methods reflects the financial position of the enterprise in terms of management accounting, since it provides more relevant results for cost management decision-making.

Key words: ABC-method, costs, resources, costs management, planning, management accounting.

Постановка проблеми. Сучасні вимоги бізнесу потребують уведення системи економічної відповідальності на підприємстві, зокрема створення системи управління витратами. За відсутності зазначеної системи неможливо підвищити ефективність і рентабельність виробництва, розміри прибутку, поліпшити інші показники.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню та розробленню методів управління витратами підприємства приділялося багато уваги вітчизняними та закордонними вченими, у тому числі: Н.С. Андрищенко, Е.А. Аткінсоном, С.Ф. Головим, О.П. Градовим, К. Друрі, О.В. Коваленко, Р. Купером, М.І. Скрипник, А.В. Череп та ін. Проте питання використання зазначених методів у сучасних умовах потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Мета статті – описання ABC-методу управління витратами для формування їх оптимальної структури та зниження величини витрат.

Виклад основних результатів. Складність управління економікою організації в умовах ринкових відносин вимагає формування адекватної системи обліково-інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності організації та вирішення питань удосконалення управлінського обліку.

Розглядаючи поняття витрат, слід визначити його як законодавчий термін та економічну категорію.

Відповідно до законодавства, а саме Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [1; 2], витрати визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Своєю чергою, власний капітал визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Активи, відповідно до

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Витрати як економічну категорію, відповідно до досліджень, у тому числі вчених економічної школи ЗДІА [4; 5], правомірно визначити як грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства. Також витрати слід розглядати як показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Управління витратами, відповідно до досліджень вітчизняних учених, правомірно розглядати й як процес, й як побудову відповідної системи управління.

На нашу думку, як найбільш комплексне можна прийняти визначення управління витратами, яке надав С.Ф. Голов: управління витратами – це специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності; принципово нова система, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [6].

Система обліку витрат та випуску продукції за елементами та статтями витрат організовується на кожному підприємстві по-різному. У будь-яких умовах і за будь-яких особливостей вона залежить від вибору об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання.

Якщо розглядати побудову системи витрат із погляду процесу, то управління витратами промислових підприємств можна визначити як процес, спрямований на досягнення оптимального співвідношення рівня та динаміки витрат на виробництво та основних цілей підприємства. Систему управління витратами при цьому можна визначити як комплекс складових елементів, функцій, принципів тощо, які забезпечують процес управління витратами [7].

У сучасних економічних умовах, коли підприємства отримали свободу дій, управління витратами дає змогу спрогнозувати

виконання плану, виявити фактори, що впливають на приріст прибутку, визначити резерви, що не використовуються, оцінити можливості зниження собівартості продукції, що в кінцевому підсумку забезпечить ефективність роботи підприємства і підвищить його конкурентоспроможність.

Аналіз витрат і метод їх оцінки у собівартості продукції дає змогу аналізувати в динаміці склад і структуру витрат, їх зміну, а також розраховувати низку коефіцієнтів, що свідчать про ефективність використання доходів і доцільності зроблених витрат порівняно з отриманими доходами.

У сучасних умовах під час виявлення резервів економії ресурсів одне з основних місць займають накладні витрати, що зумовлено низкою причин. По-перше, традиційні методи обліку витрат на виробництво, зокрема розподілу накладних витрат, не дають змоги встановити ефективність діяльності тих або інших підрозділів організації, продемонструвати наявні на практиці ситуації, коли на більший обсяг виробленої продукції припадає менша частина відповідних витрат, а на менший обсяг – більша частина.

Одним зі способів удосконалення розподілу накладних витрат є метод ABC згідно з яким витрати (ресурси) належать до об'єктів калькулювання через види діяльності, що здійснюються організацією. Суть даного методу полягає у тому, що «продукція споживає діяльність, а діяльність споживає ресурси». Даний метод являє собою дворівневий процес розподілу витрат. На першому рівні ресурси розподіляються на види діяльності, на другому рівні витрати за видами діяльності розподіляються на продукцію [8].

Завдяки ABC-методу підприємство може зосередитися на вигідних товарах чи послугах. Підприємство також отримує конкурентну перевагу з погляду витрат і технологій. ABC-метод забезпечує більш точну інформацію щодо ідентифікації вартості невикористаних потужностей. Очевидно, що введення системи ABC пов'язане з початковими витратами. Цей процес є досить трудомістким та вимагає додаткового фінансування. Однак без введення сис-

теми економічної відповідальності на підприємстві у цілому, зокрема без створення системи управління витратами, неможливо підвищити ефективність і рентабельність виробництва, розміри прибутку. Управління витратами для формування їх оптимальної структури, а також зниження їх величини (за умови збереження якості продукції, що випускається) дає змогу знизити ціни на продукцію, що за інших рівних умов дає підприємству можливість зберегти або навіть зміцнити свої позиції на ринку.

Також існує можливість зниження собівартості продукції за рахунок економного використання засобів з управління й обслуговування виробництва. У сфері організації управління відзначено тісний зв'язок систем бухгалтерського й управлінського обліку на підприємствах, тобто аналіз витрат ведеться на підставі даних бухгалтерського обліку, в якому інформація збирається переважно для оподаткування. У зв'язку із цим для модернізації обліково-аналітичної і планової роботи на підприємствах пропонується ввести планування й облік витрат по центрах відповідальності. На підприємствах можуть бути виділені центри відповідальності трьох типів: центри нормативних витрат, центри управлінських витрат і центри доходу. Для планування їх роботи може бути запропоновано розроблення бюджетів витрат (для виробничих цехів) та кошторисів операційних витрат (для центрів управлінських витрат).

Відзначена особливість функціонування центрів відповідальності на підприємстві полягає у можливості постановки ефективної системи матеріального стимулювання підрозділів. На підставі показників преміювання (таких як обсяг і структура товарного випуску, показники витрат) керівники підрозділів та їх підлеглі можуть мати можливість отримувати додаткові премії за підсумками роботи підрозділу за період.

Актуальність постановки бюджетування на підприємстві, по-перше, пов'язана з підвищенням рівня конкуренції, тобто необхідністю отримання додаткових конкурентних переваг, наприклад за рахунок ефектив-

нішого управління фінансами. По-друге, існує необхідність знаходження внутрішніх резервів зниження витрат на виробництво, реалізацію продукції, обґрунтування оптимальних рівнів витрат фінансових коштів, а також необхідність оптимізації оподаткування. По-третє, з'являється потреба в підвищенні інвестиційної привабливості, оскільки інвестори більш охоче вкладуть гроші в організацію з високим рівнем менеджменту. Також актуальне розроблення системи мотивації, яке дасть змогу пов'язати розмір винагороди співробітників із системою бюджетування і залежатиме від розмірів економії або перевитрат грошових коштів.

Завдяки впровадженню цієї моделі, підприємство зможе досягти таких результатів:

- скорочення чисельності адміністративно-управлінського персоналу;
- зможе уникнути помилок під час вибору способів ведення бухгалтерського обліку;
- контролювати й аналізувати відхилення виробничого процесу за підсумками місяця;
- прогнозувати власні фінансові результати на декілька звітних періодів уперед [9].

Із розширенням виробництва та зростаючою ринковою конкуренцією підприємства повинні вживати заходи, щоб скоротити витрати та підвищити свою конкурентоспроможність. Зниження логістичної вартості – це найефективніший спосіб отримання прибутку. Для зниження логістичних витрат доцільно використовувати режим управління логістичними витратами підприємства на основі ABC-методу.

ABC-метод (Activity based costing) розроблений американськими вченими Р. Купером і Р. Капланом у кінці 80-х років минулого століття.

Із розвитком економічної глобалізації та інформаційних технологій підприємства здобули можливість скорочувати витрати на сировину та матеріали. За рахунок скорочення витрат на логістику це стало новим пунктом економічного зростання та економічного розвитку. Збільшення промислового розподілу праці та виробничого ланцюга, призвело до зростання логістичного

складника собівартості продукції та збільшило частку загальної вартості [10].

Як завдання ABC-методу можна визначити виділення об'єктів першої ваги, яким потрібно приділяти найбільше уваги, і другорядних об'єктів, вкладення коштів у які є недоцільним. Відмінністю даного методу є те, що він передбачає поділ усіх об'єктів, які аналізуються, на три групи або більше.

ABC-аналіз є одним із методів раціоналізації, який може використовуватися в усіх функціональних сферах діяльності підприємства. ABC-аналіз дає змогу:

- виділити найбільш суттєві напрями діяльності;
- спрямувати ділову активність у сферу підвищеної економічної значущості і водночас понизити витрати в інших сферах за рахунок усунення зайвих функцій і видів робіт;
- підвищити ефективність організаційних та управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації [11].

За диференційованого підходу до організації закупівель й управління складськими запасами використання ABC-методу дає змогу добитися істотного зниження витрат.

ABC-метод включає в себе низку етапів:

1) визначення основних видів діяльності на підприємстві, створення для кожного виду діяльності центру відповідальності та відповідного угруповання витрат. Таким чином, початковою стадією застосування ABC-методу є визначення переліку і послідовності робіт на підприємстві шляхом розкладання складних робочих операцій на найпростіші складники паралельно з розрахунком споживання ресурсів. При цьому більш обґрунтовано і з максимальною деталізацією будуть виділені операції, тим більш адекватною буде картина витрат на підприємстві;

2) визначення носія витрат для кожного виду діяльності. Іншими словами, другий етап застосування ABC-методу полягає у розрахунку кост-драйверів (кост-драйвер – це індекс-вимірник вихідного результату. Так, кост-драйвером для статті витрат «Постачання» буде «Кількість закупівель»;

для статті «Налаштування» – «кількість налагоджень») і показників споживання ними кожного ресурсу. Цей показник споживання множить на собівартість одиниці виходу роботи;

3) віднесення витрат на продукт, на види діяльності відповідно участі відповідних видів діяльності у створення продукту. Таким чином, на третьому етапі отримуємо суму витрат на виготовлення конкретного продукту.

Особливий інтерес являє методологія застосування ABC-методу на підприємствах роздрібною торгівлі. Це пов'язано з тим, що роздрібні торгові підприємства є заключним етапом формування споживчої вартості й усі бізнес-процеси цих підприємств спрямовані на формування результату, орієнтованого на кінцевого споживача [12].

Для того щоб побудувати систему управління витратами підприємства на основі ABC-методу, потрібно деталізувати цілі управління та об'єкти управління, що зумовлює необхідність чітко визначити цілі побудови режиму управління витратами, визначити мету, потрібний ефект, критерії ефективності. Об'єкт вартості в управлінні витратами взаємопов'язаний з обліком витрат, який підсумовує вміст розрахунків. Об'єктом може бути продукт компанії (включаючи нематеріальні послуги), замовник тощо.

Згідно з принципом обчислення витрат за ABC-методом, ми повинні деталізувати бізнес-процеси підприємства, після чого прив'язати створення вартості продукту до витрат відповідних ресурсів. Завданням є визначення шляхів та системи виникнення витрат підприємства. Нині переважна більшість компаній, як і раніше, використовує

традиційну систему обліку собівартості за даними бухгалтерського обліку. Але ABC-метод має особливий характер, перевагою якого може бути вирішення низки проблем розвитку компанії [13], зазначених вище.

Управління витратами – це складний, багатоаспектний та динамічний процес, що включає управлінські дії, ціллю яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства. При цьому, як зазначає, наприклад, О.П. Градов, управління витратами не завжди повинне бути спрямоване безпосередньо на економію витрат. Принциповим є забезпечення ефективності цих витрат, тобто одержання прибутку, що реально виправдовує витрати. Саме тому головним в управлінні витратами є запобігання потенційно неефективним витратам [14], що може бути забезпечене через використання ABC-методу.

Висновки. ABC-метод може бути використаний як ефективний інструмент операційного калькулювання витрат виробничих підприємств та підприємств інших сфер. Застосування ABC-методу забезпечує більш точний опис витрат і краще за традиційні методи бухгалтерського обліку відображає фінансовий стан підприємства з погляду управлінського обліку, оскільки надає більш релевантні результати для прийняття управлінських рішень щодо керування витратами.

Подальших досліджень потребують питання практичного використання ABC-методу на підприємствах різних галузей економіки України та адаптації зазначеного методу для використання у сучасних програмах бухгалтерського та управлінського обліку.

Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
4. Коваленко О.В. Сутність та основні проблеми визначення економічної категорії витрат. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2015. № 51. С. 171–175.
5. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2009. № 18. Т. 1. С. 160–167.

6. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник; 4-е вид. Київ : Лібра, 2008. 704 с.
7. Марченко В.М. Система управління витратами промислових підприємств: теоретичний аспект. URL: <https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/>
8. Почакаєва О.В. ABC-метод управління затратами. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 2. С. 17–27.
9. Друри. К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
10. Шрайбфедер Дж. Эффективное управление запасами; 2-е изд. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2006. 304 с.
11. Друри.К. Введение в управленческий и производственный учет : учебное пособие для вузов; 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
12. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности : монография. Москва : Дело и Сервис, 2002. 175 с.
13. Тимофеев В., Тодоров В. Шляхи подолання кризи виробництва. *Економіка України*. 2001. № 1. С. 17–22.
14. Градов А.П. Экономическая стратегия фирмы : учеб. пособ. СПб. : Специальная литература, 1995. 416 с.

References:

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» iz zminamy ta dopovnenniamy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
2. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 16 «Vytraty» iz zminamy ta dopovnenniamy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
3. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» iz zminamy ta dopovnenniamy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
4. Kovalenko O.V. Sutnist ta osnovni problemy vyznachennia ekonomichnoi katehorii vytrat. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*. 2015. № 51. S. 171–175.
5. Skrypnyk M.I. Sutnist vytrat yak ekonomichnoi katehorii. *Teoretychni ta prykladni pytannia ekonomiky*. 2009. № 18. T. 1. S. 160–167.
6. Holov S.F. Upravlinskyi oblik: pidruchnyk; 4-е vyd. Kyiv: Libra, 2008. 704 s.
7. Marchenko V.M. Systema upravlinnia vytratamy promyslovykh pidpriemstv: teoretychnyi aspekt. URL: <https://www.google.com/url?q=http://irbis-nbuv.gov.ua/>
8. Pochekaeva O.V. ABC-metod upravleniya zatratami. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*. 2013. № 2. S. 17–27.
9. Druri. K. Upravlencheskiy uchet dlya biznes-resheniy: uchebnik. Moskva: YuNITI-DANA, 2003. 655 s.
10. Shraybfeder Dzh. Effektivnoe upravlenie zapasami; 2-е изд. Moskva: Alpina Biznes Buks, 2006. 304 s.
11. Druri.K. Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyi uchet: uchebnoe posobie dlya vuzov; 3-е изд., pererab. i dop. Moskva: Audit, YuNITI, 1998. 783 s.
12. Mishin Yu.A. Upravlencheskiy uchet: upravlenie zatratami i rezultatami proizvodstvennoy deyatelnosti: monografiya. Moskva: Delo i Servis, 2002. 175 s.
13. Tymofieiev V., Todorov V. Shliakhy podolannia kryzy vyrobnytstva. *Ekonomika Ukrainy*. 2001. № 1. S. 17–22.
14. Gradov A.P. Ekonomicheskaya strategiya firmi: ucheb. posob. SPb.: Spetsialnaya literatura, 1995. 416 s.