

Сначов М. П., кандидат технічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Дніпровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, м. Дніпро, Україна

ORCID ID: 0000-0001-7908-0362

e-mail: snachov49@gmail.com

Ломтева І. М., старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Дніпровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, м. Дніпро, Україна

ORCID ID: 0000-0003-2838-3851

e-mail: irinalomteva72@gmail.com

Особливості застосування системи ABC-калькулювання для обліку затрат

Анотація. В умовах нестабільної економіки важливого значення набуває удосконалення системи обліку затрат та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг). В країнах з розвинутою ринковою економікою широкого застосування набуло калькулювання продукції за видами діяльності (activity-based costing, ABC-калькулювання). Система ABC-калькулювання, на відміну від чинних традиційних методів, дозволяє встановити причинно-наслідковий зв'язок між продуктами і необхідними для їх виробництва затратами, що забезпечує більш точний розподіл затрат між об'єктами калькулювання та достовірну оцінку реальної собівартості продукції. Метою даної статті є аналіз системи калькулювання за видами діяльності (ABC-костингу), характеристика її особливостей та принципів побудови. У статті обґрунтовано доцільність застосування системи ABC для обліку затрат та калькуляції собівартості продукції. Основною відмінністю системи ABC калькулювання від традиційних систем є накопичення виробничих накладних витрат не на ділянках (підрозділах), а на процесах (операціях), з подальшим рознесенням за видами продукції, що залучені в цих операціях. Алгоритм визначення собівартості продукції за системою ABC складається з встановлення основних процесів, пов'язаних з виробництвом; визначення затрат по кожному виявленому процесу; застосування ставки драйверів затрат до продуктів (одиниць затрат). Найбільш вагомою перевагою застосування системи ABC-калькулювання на підприємстві є можливість її використання для управління затратами та збільшення прибутку підприємства. Для підприємств, бізнес-процеси яких пов'язані з великою кількістю операцій, застосування системи ABC-калькулювання може давати більш точні дані з розподілу затрат та формування реальної собівартості продукції у порівнянні з традиційними системами калькулювання. Система ABC-калькулювання дозволяє приймати більш ефективні управлінські рішення стосовно мінімізації та оптимізації затрат, оцінки собівартості певних операцій, цінової політики та асортиментної політики підприємства.

Ключові слова: ABC-калькулювання; накладні затрати; собівартість; драйвер затрат; прибуток.

Snachov Mykola, Candidate of Technical Sciences, Associate Professor of Department of Accounting and Taxation, Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician, Dnipro, Ukraine

Lomtjeva Iryna, Senior Lecturer of Department of Accounting and Taxation, Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician, Dnipro, Ukraine

Features of the Application of the ABC-costing System for Cost Accounting

Abstract. Introduction. In an unstable economy, it is important to improve the cost accounting system and calculate the cost of production (works, services). In countries with advanced market economies, activity-based costing has become widespread. The AWS system, in contrast to existing traditional methods, allows you to establish a cause and effect relationship between products and the costs necessary for their production, which provides a more accurate allocation of costs between the objects of calculation and a reliable estimate of the real cost of production.

Purpose. The purpose of this article is to analyze the system of calculation by type of activity (ABC-costing), characterization of its features and principles of construction.

Results. The article substantiates the feasibility of using the ABC system for cost accounting and cost calculation. The main difference between the ABC calculation system and traditional systems is the accumulation of production overhead, not on sites (units), but on processes (operations), with further dispersion by types of products involved in these operations. ABC's product costing algorithm consists of establishing the basic processes associated with production; determination of costs for each identified process; allocation of cost carriers (drivers) for each detected process; applying cost drivers to products (cost units). The most significant advantage of using an ABC-based costing system at an enterprise is the ability to use it to manage costs and maximize business profits. For businesses whose business processes involve a large number of operations, the use of ABC calculations can provide more accurate data on cost sharing and the formation of real cost of production compared to traditional costing systems.

Conclusions. The ABC calculation system allows you to make more effective management decisions regarding cost minimization and optimization, cost estimation of certain operations, pricing and assortment policies of the enterprise. Accurate

cost sharing between costing entities and accurate estimation of real cost is one of the levers of enterprise profit management and business profitability.

Keywords: *activity-based costing; manufacturing overhead costs; prime costs; cost driver; profit.*

JEL Classification: *L23, M11, M41, M49.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах ведення бізнесу більшість вітчизняних підприємств часто стикається з проблемою неконтрольованого та необґрунтованого зростання витрат. В умовах нестабільної економіки для збереження рентабельності виробництва визначальним фактором є зниження собівартості продукції. Помилки при визначенні собівартості можуть бути причиною невірних управлінських рішень: зняття з виробництва рентабельної продукції або збільшення виробництва неперспективної продукції. Для підвищення конкурентних переваг підприємствам, що мають широкий асортимент виготовленої продукції, необхідні фактичні дані з понесених затрат. В економічно розвинених країнах широко застосовується калькулювання за видами діяльності (ABC-калькулювання).

ABC-калькулювання передбачає, що затрати викликані певною діяльністю, а продукти створюють попит на ці види діяльності. Зв'язок між продуктом та видом діяльності встановлюється шляхом віднесення на продукт витрат всіх пов'язаних з ним видів діяльності. ABC-калькулювання – це прогресивна концепція, здатна подолати обмеження традиційної системи обліку витрат і встановити причинно-наслідковий зв'язок між продуктами та необхідними для їх виробництва затратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поява і розвиток ABC-калькулювання відповідали певним змінам, що відбуваються в економічній структурі підприємств, а саме змінам поглядів на методіку обліку затрат і розрахунок собівартості продукції. Концепція системи Activity-based costing виникла та набула подальшого розвитку в роботах Р. Купера і Р. Каплана [10]. Особливості застосування ABC-костингу досліджували у своїх працях такі вчені: Ч. Хорнгрен [14], К. Друри [5], Е. Аткинсон [12], Д. Хенсен [13], С. Голов [4], О. Маркус [7], Н. Єршова [6], І. Новіков [9] та ін. Постає необхідність подальшого дослідження доцільності застосування системи калькулювання за видами діяльності, характеристика її особливостей та принципів побудови.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є дослідження системи калькулювання за видами діяльності (ABC-калькулювання), характеристика її особливостей та принципів побудови.

Виклад основного матеріалу дослідження. У кінці 1980-х років фахівці почали приділяти більше уваги системам калькуляції собівартості продукції та аналізу її прибутковості. Так, професори Р. Купер та Р. Каплан у серії статей зосередили увагу на обмеження традиційних систем калькулювання. Їх критика була спрямована переважно на традиційні методи

розподілу накладних затрат на продукцію (з використанням єдиної бази розподілу) в традиційних системах калькулювання. Найбільш поширені системи калькулювання продукції в той час передбачали метод повного поглинання затрат та маржинальний метод [10, 15].

При використанні методу повного поглинання затрат постійні виробничі накладні затрати повністю споживаються одиницями продукції, тобто повністю включаються в їх собівартість. При використанні маржинального методу в собівартість включаються тільки змінні (маржинальні затрати), постійні затрати при цьому враховуються як витрати періоду.

Досі не існує відповіді, який метод (маржинальний або повного поглинання затрат) кращий, але загальноприйнятою є точка зору, що звітність, складена з використанням маржинального методу, дає більш точну інформацію для прийняття управлінських рішень. Прихильники методу повного поглинання затрат стверджують, що постійні виробничі накладні затрати є обов'язковими затратами виробництва і повинні враховуватись при визначенні собівартості продукції. Прихильники маржинального методу наголошують, що віднесення частки постійних затрат на конкретні одиниці виробництва при методі повного поглинання затрат здійснюється на абсолютно вільній основі, що зазвичай не надає корисної інформації для прийняття зважених управлінських рішень.

Загальноприйнятою є думка, що для цілей бухгалтерського обліку як змінні, так і постійні накладні витрати повинні бути віднесені на одиницю продукції. Повна собівартість продукту, що розрахована на підставі принципів фінансової звітності, мало прийнятна для розробки та прийняття управлінських рішень [8].

Для розподілу накладних витрат на продукцію в традиційних системах калькулювання продукції використовують, як правило, об'ємні показники (людино-години, машино-години). Об'ємні показники дозволяють достатньо точно виміряти кількість виробничих ресурсів, які спожиті в залежності від кількості вироблених одиниць кожного виду продукції. Ці ресурси включають працю основних виробничих робітників, основні матеріали, електроенергію і затрати, пов'язані з машинами та обладнанням. Традиційні системи обліку виробничих витрат припускають, що вироблені продукти споживають всі ресурси пропорційно обсягу їх виробництва, тим самим створюючи певну собівартість продукції. Існує безліч ресурсів, необхідних для діяльності, не пов'язаної безпосередньо з фізичними обсягами виробництва продукції: закупівля та переміщення

матеріалів, налагодження обладнання, складання графіків виробничого процесу, проміжний технічний контроль продукції.

Традиційні системи обліку виробничих затрат і калькулювання продукту були створені в той час, коли більшість виробничих підприємств виготовляли обмежений асортимент продукції, та домінуючими виробничими затратами були затрати на основні матеріали та працю основних виробничих працівників. При цьому накладні затрати були відносно невеликі, тому викривлення собівартості продукції внаслідок неадекватного розподілу загальновиробничих накладних витрат на продукцію були незначні. Затрати на обробку інформації, навпаки, були досить високими, тому застосування складних методів розподілу накладних витрат було невиправдано [3, с. 110-111].

На даний час виробничі компанії виробляють широкий асортимент продукції, затрати на працю основних виробничих працівників становлять незначну частку сукупних затрат на відміну від загальних накладних затрат, питома вага яких досить велика. Спрощені методи розподілу накладних витрат на продукцію, що використовують як базу розподілу працю основних виробничих робітників, перестають виправдовувати себе, особливо у зв'язку з тим, що затрати на складні способи обробки інформації перестали бути бар'єром для їх використання. У таких обставинах в кінці 1980-х рр. склалися умови для виникнення більш прогресивної системи обліку витрат [5, с. 356-357].

Купер і Каплан розробили більш суворий підхід до віднесення накладних затрат на продукт і розрахунку собівартості, назвавши цей підхід функціональним обліком затрат або обліком затрат за функціями (activity-based costing – ABC). Вважається, що ABC-калькулювання забезпечує інформацію про собівартість продукції (виробничі затрати), корисну для прийняття управлінських рішень.

Технологія функціонального обліку та ABC-калькулювання виходить за рамки тільки калькулювання і власне облікових технологій. Вона забезпечує накопичення та систематизацію інформації про різні фінансові показники (витрати, доходи, активи, зобов'язання), залучені в діяльність підприємства, у розрізі основних бізнес-процесів та операцій. На відміну від традиційного підходу, що вважав причиною виникнення затрат виробництво продукції, в основу нової системи було покладено ідею про опосередкований зв'язок між фінансовими показниками та об'єктами обліку через операції [6].

Система ABC-калькулювання розглядає окрему операцію як основний об'єкт калькулювання. Операція – це подія, завдання або одиниця роботи з окремою метою, наприклад, проектування продукту, установка обладнання, обслуговування обладнання та розподіл (збут) продукції. Отже, ABC-система підраховує затрати за окремими операціями та розподіляє їх по об'єктах

калькулювання на основі операцій, здійснених для випуску кожного продукту або послуги [14, с. 201].

Операцій можна розділити на наступні:

- операції логістики, що пов'язані з організацією руху матеріалів та інших ресурсів;
- балансуєчі операції, що пов'язані з забезпеченням відповідності надходження ресурсів та потреби на них;
- операції з забезпечення якості продукції та процесів;
- операції обміну, що стосуються виконання вимог споживачів (зміна специфікацій, структури продуктів, дат поставки і т. п.).

Алгоритм визначення собівартості продукції за методом ABC-костингу складається з декількох етапів:

- встановлення основних процесів, пов'язаних з виробництвом;
- визначення затрат по кожному виявленому процесу;
- виділення носіїв (драйверів) затрат по кожному виявленому процесу;
- застосування ставки драйверів затрат до продуктів (одиниць затрат).

Суть ABC-методу передбачає розв'язання наступних задач:

- виявлення основних видів діяльності комерційної організації;
- виявлення носія витрат для кожного виду діяльності організації;
- пряме віднесення і розподіл накладних витрат за «носіями затрат», що створені для кожного виду діяльності;
- визначення ставки розподілу накладних витрат за кожним «носієм затрат» на основі відповідного фактора затрат.

Драйвер затрат (cost driver, «кост драйвер», «носіє витрат») являє собою показник вимірювання активності виду діяльності, що характеризує сутність даного виду діяльності та взаємопов'язаний з об'єктом калькулювання [3, с. 115].

Ставка драйвера затрат для всіх накопичувачів по процесах розраховується за формулою:

$$R_d = \frac{P}{D}$$

де R_d – ставка драйвера затрат;

P – обсяг затрат за процесом;

D – драйвер затрат (кількість операцій).

Часто визначальним фактором (драйвером) операцій є не обсяг продукції. Наприклад, операції логістики та балансуєчі операції визначаються, скоріше, кількістю партій, а не загальною кількістю одиниць продукту, а операції обміну – числом клієнтів. Такий підхід дозволяє сформулювати нові об'єкти затрат, наприклад, канал дистрибуції. Основна відмінність методу ABC-костингу від традиційних методів калькулювання – це накопичення виробничих накладних затрат не на ділянках (підрозділах), а на

процесах (операціях), що залучені в цих операціях, з подальшим рознесенням за видами продукції.

У системі ABC-калькулювання розрізняють чотири рівні ієрархії процесів і, відповідно, ієрархії витрат. Це

затрати співвідносяться з: одиницею продукту; партією продукту; видом продукту; компанією в цілому [2, с. 138].

Стандартні, але не єдино можливі, драйвери затрат для різних рівнів процесів підприємства наведені в табл. 1.

Таблиця 1 Стандартні драйвери затрат

Функції (види діяльності)	Драйвери затрат
Рівень одиниці продукту	
Експлуатація обладнання	Час роботи обладнання (машино-години)
Споживання робочої сили	Обсяг трудозатрат (людино-години)
Використання матеріалів	Вартість матеріалів
Споживання електроенергії	Кількість спожитої електроенергії
Рівень партії продукту	
Переналадження обладнання перед виготовленням партії	Кількість переналаджень
Переміщення партій	Кількість переміщень
Контроль якості партій	Кількість партій Час роботи контролерів
Рівень продукту	
Зміни в дизайні продукту	Кількість змін дизайну. Час роботи дизайнерів
Тестування продуктів	Кількість процедур тестування
Бюджетування продажів	Кількість продуктів
Послуги посередників	Кількість візитів
Оформлення замовлень	Кількість замовлень
Післяпродажне обслуговування	Витрачений час
Рівень компанії взагалі	
Підбір і розподіл виробничого персоналу	Кількість виробничих підрозділів або кількість вакансій
Планування та бюджетування	Масштаб компанії (кількість підрозділів, кількість окремих бюджетів)

Джерело: сформовано на основі [4, с. 121-122]

Система ABC-костингу базується на тому, що для кожної функції існує свій фактор витрат, зміни в показниках якого і впливають на затрати за функцією. Таким чином, система ABC-костингу відстежує і застосовує саме причинно-наслідкові зв'язки між факторами затрат (базами розподілу) і затратами, а не умовні зв'язки, як це робиться в традиційній калькуляції.

Для розуміння особливостей ABC-калькулювання та виявлення її відмінностей від традиційної системи калькулювання розглянемо наступну ситуацію. Торгова фірма має у розпорядженні три роздрібні

магазини, в яких продає широкий асортимент продуктів. Головний офіс фірми здійснює основні адміністративні функції. На центральному складі фірми отримують товар від постачальників, а потім розподіляють його по магазинах на підставі заявок. Для оцінки ефективності роботи магазинів фірма використовує чистий прибуток. Зараз всі затрати на допоміжну діяльність (накладні затрати) розподіляються між магазинами на основі виручки від продажів.

Показники виручки та прямих затрат для кожного з трьох магазинів фірми наведені у табл. 2.

Таблиця 2 Виручка та прямі затрати магазинів роздрібної торгівлі, тис. грн

	№1	№2	№3
Виручка від реалізації	4700	3500	1400
Собівартість реалізації	2800	2300	600
Затрати на персонал	280	245	70

Джерело: сформовано за даними звітності підприємства

Для аналізу централізованої допоміжної діяльності та створення системи ABC-калькулювання витрат була створена консультаційна комісія. У результаті аналізу

були отримані відомості про клієнтів, кількість заявок від магазинів і кількість поставок, отриманих на центральному складі від кожного магазину (табл. 3).

Таблиця 3 Основні відомості про діяльність магазинів

	№1	№2	№3
Кількість клієнтів	3400	2000	600
Кількість заявок	580	330	150
Центральний склад			
Кількість отриманих поставок	93	56	32
Кількість партій на поставку	50	20	15

Джерело: сформовано за даними звітності підприємства

Також в процесі аналізу була отримана інформація про централізовану допоміжну діяльність (табл. 4).

Таблиця 4 Інформація про централізовану допоміжну діяльність

Види діяльності	Драйвер затрат	Затрати тис. грн
Обслуговування клієнтів	Кількість клієнтів	900
Отримання на складі	Кількість партій	750
Відвантаження зі складу	Кількість заявок	318
Центральна адміністрація	Виручка від реалізації	672

Джерело: побудовано за даними звітності підприємства

Розрахуємо прибуток для кожного з магазинів, використовуючи традиційний метод (повного поглинання затрат) та АВС-калькулювання. Зазначимо, що розрахунок прибутку здійснюється для внутрішньої

звітності, тому під прибутком мається на увазі прибуток від операційної діяльності.

Розрахунок прибутку за традиційною системою наведений у табл. 5.

Таблиця 5 Розрахунок прибутку для кожного магазину за традиційною системою, тис грн

	№1	№2	№3
Виручка	4700,00	3500,00	1400,00
Собівартість реалізації	2800,00	2300,00	600,00
Затрати на персонал	280,00	245,00	70,00
Валовий прибуток	1620,00	955,00	730,00
Затрати на централізоване обслуговування	1292,50	962,50	385,00
Прибуток	327,50	-7,50	345,00

Джерело: розраховано авторами

Ставка розподілу накладних затрат визначається відношенням накладних затрат до загальної суми виручки трьох магазинів та складає: 2640 тис. грн / 9600 тис. грн = 27,5%.

При калькулюванні в системі АВС-калькулювання визначають драйвери затрат, які обумовлюють зміну затрат на здійснення діяльності, і які надають керівництву інформацію, що необхідна для виконання дій, спрямованих на підвищення загальної

рентабельності компанії. Аналіз драйверів затрат дає керівництву інформацію про певні методи контролю та управління затратами. Завдяки введенню більш точного методу віднесення затрат на централізоване обслуговування керівництво також буде краще поінформоване про реальні затрати на дії керівництва і, отже, зможе приймати більш обґрунтовані рішення.

Розрахунок ставок драйверів затрат за системою АВС наведено у табл. 6.

Таблиця 6 Ставки драйверів затрат за системою АВС

Види діяльності	Драйвер затрат	Накладні затрати, тис грн	Ставка драйвера затрат
Обслуговування клієнтів	Кількість клієнтів	900	$900000 / 6000 = 150$ грн на клієнта
Отримання на складі	Кількість партій	750	$750000 / 6250 = 120$ грн на партію
Відвантаження зі складу	Кількість заявок	318	$318000 / 1060 = 300$ грн на заявку
Центральна адміністрація	Виручка від реалізації	672	$672000 / 9600000 = 0,07$ грн на 1 грн виручки від реалізації

Джерело: розраховано авторами

Наступним кроком є застосування ставки драйверів затрат діяльного кожного з магазинів та визначення прибутку (табл. 7).

Таблиця 7 Розрахунок прибутку для кожного магазину за системою ABC, тис грн

Виручка	4700,00	3500,00	1400,00
Собівартість реалізації	2800,00	2300,00	600,00
Затрати на персонал	280,00	245,00	70,00
Валовий прибуток	1620,00	955,00	730,00
Обслуговування клієнтів	510,00	300,00	90,00
Отримання на складі	558,00	134,40	57,60
Відвантаження зі складу	174,00	99,00	45,00
Центральна адміністрація	329,00	245,00	98,00
Прибуток	49,00	176,60	439,40

Джерело: розраховано автором

У даному прикладі застосування системи ABC призвело до отримання різного рівня прибутку для кожного з трьох магазинів. Очевидно, що прибуток магазину №1 нижче, ніж передбачалося, і що магазини №2 та №3 отримують більший прибуток, використовуючи систему ABC, ніж при використанні методу повного поглинання витрат. Дана інформація дозволить керівництву приймати важливі управлінські рішення щодо централізованого обслуговування. За рахунок зростання прибутку магазину №2 та №3 можуть потенційно знизити ціни, що зробить їх більш конкурентоспроможними і збільшить обсяги реалізації. Ціни в магазині №1 можна підняти, щоб збільшити прибуток продуктової лінійки. Перед прийняттям рішень про ціноутворення керівникам слід проаналізувати ринкові ціни і врахувати вплив таких коригувань на становище компанії на ринку. Якщо ринкові умови не дозволяють збільшити ціну, керівництво може розглянути способи скорочення витрат магазину №1.

Магазини можуть об'єднувати загальні процеси, саме тому для визначення областей, в яких можливо скоротити види діяльності і, як наслідок, затрати, керівництву магазину №1 доцільно використовувати систему ABC-калькулювання. Система ABC надає більш детальну інформацію про те, як були здійснені затрати, і які існують можливості скорочення затрат за рахунок зниження рівня діяльності. Компанія може також розглянути можливість закриття магазину №1, беручи до уваги дуже низький прибуток, який становить всього 1% від виручки.

Система ABC-калькулювання може застосовуватися до цілого ряду методів управління затратами, відомих як попроцесне калькулювання витрат. До них відносяться ідентифікація процесів, що створюють і не створюють додану вартість, а також управління ефективністю бізнесу з точки зору оцінки ефективності за допомогою ставок драйвера затрат.

ABC-калькулювання допомагає визначити різні види допоміжної діяльності, що виконуються у рамках виробництва продукції або надання послуг. Крім обсягу виробництва або реалізації продукції за допомогою ABC методу можливо виділяти безліч різних драйверів затрат. Для встановлення причинного зв'язку між процесами і витратами ідентифікуються драйвери затрат. Потім вони використовуються як

основа для прив'язки затрат на процеси до певного продукту (послуги). Однак в деяких випадках в результаті використання ABC-калькулювання можуть бути отримані значення затрат на продукцію аналогічні тим, які можуть бути отримані при використанні традиційного методу повного поглинання затрат, а саме:

- коли розподіл накладних затрат в основному залежить від обсягу;
- коли накладні затрати низькі в порівнянні з прямими витратами;
- коли асортимент продукції не відрізняється різноманітністю, що в результаті дає однаковий ресурс накладних затрат для всіх типів продукції;
- коли вироблена продукція не відрізняється складністю, або це продукція масового виробництва.

Основною і найбільш вагомою перевагою застосування системи ABC-калькулювання на підприємстві є певні можливості її використання для управління затратами та збільшення прибутку, а саме:

1. ABC-система допомагає менеджерам краще розуміти структуру затрат підприємства при прийнятті ними рішень з виробництва та продажу продуктів. У результаті менеджери приймають більш зважені рішення стосовно цінової політики і структури продуктового портфеля підприємства.

2. ABC-калькулювання сприяє прийняттю управлінських рішень стосовно зниження затрат та удосконалення виробничого процесу. Проведення аналізу затрат за найбільш важливими операціями (групами затрат за операціями) та аналізу драйверів, які є причиною появи затрат, надає безліч можливостей для підвищення продуктивності. Менеджмент підприємства повинен оцінити, чи можуть бути скорочені або ліквідовані певні операції, що формують відповідні процеси і бізнес-процеси. Кожна база розподілу непрямих затрат в ABC-системі є змінною, але не залежить від матеріальних факторів.

3. Рішення з проектування. Для оцінки нових проектів з управління та виробництва, менеджерам потрібно оцінити, як проект продукту і процесів впливає на операції і затрати. Також компанії працюють зі своїми клієнтами, щоб оцінити ціну і затрати при виборі альтернативних проектів.

4. Удосконалення операцій з планування та управління. Багато компаній застосовують ABC-метод

лише для визначення груп затрат за операціями та ставок для їх розподілу. Інші компанії використовують ABC-метод ще й для планування та управління. Вони визначають планову величину затрат за операціями і використовують планову ставку розподілу, тобто використовують нормативний метод для калькулювання собівартості продукції. У кінці року заплановані і фактичні затрати порівнюються для того, щоб подивитися, наскільки було ефективним управління за операціями минулого року. Аналіз також проводиться для відхилень непрямих затрат по кожній операції (підхід коригування норми розподілу, пропорційний розподіл або списання витрат на собівартість продажів) [14, с. 215-216].

Слід зазначити, що собівартість продукції, що визначена в системі ABC-калькулювання, по суті є собівартістю, що розрахована на основі повного поглинання витрат, має ті ж вади для цілей прийняття бізнес-рішень, що і собівартість, що розрахована традиційним методом: вона заснована на даних минулих періодів і орієнтована на поточні методи організації і ведення бізнесу.

Головним недоліком методу ABC вважається його трудомісткість. Однак сучасні інформаційні технології, спрямовані на автоматизацію управлінського обліку в компанії, дозволяють значно усунути цей недолік. Крім того, метод досить складний і допускає певні умовності в застосуванні. Його використання, а також заміна їм традиційних методів обліку затрат в управлінському обліку повинні бути економічно і методологічно обґрунтованими. Попри всі недоліки, у сучасних умовах застосування система ABC-калькулювання дозволяє досягнути кращих показників конкурентоспроможності та рентабельності підприємства у порівнянні з підприємствами, що застосовують традиційні системи калькулювання.

Висновки. Калькулювання на основі діяльності (ABC-калькулювання) – система калькуляції собівартості продукції або послуг, що передбачає оцінку обсягів споживання ресурсів та визначення собівартості за функціональною ознакою (за видами діяльності). Ресурси належать до функцій, а функції до об'єктів затрат на підставі оцінювальних даних обсягів споживання ресурсів. Для цього використовуються драйвери затрат, за допомогою яких затрати на функції (процеси, види діяльності) розподіляються між об'єктами калькулювання.

Для виробничих підприємств, бізнес-процеси яких складаються з великої кількості операцій, застосування ABC-калькулювання буде давати більш точні дані з розподілу затрат і формування реальної собівартості продукції у порівнянні з традиційними методами калькулювання.

Використання системи ABC сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень стосовно:

- мінімізації та оптимізації затрат, оскільки застосування даної системи дозволяє точно визначити види затрат, які потрібно оптимізувати;

- цінової політики, оскільки калькулювання на основі діяльності завдяки більш точному розподілу затрат між об'єктами калькулювання дозволяє визначити нижню межу ціни, зниження якої призведе до збитків;

- асортиментної політики відносно того або іншого продукту (зняття з виробництва, оптимізація затрат, підтримання поточного рівня тощо);

- оцінка собівартості певних операцій, що дозволяє визначити доцільність передачі деяких функцій на сторону, або необхідність організаційних змін.

Точний розподіл витрат між об'єктами ABC-калькулювання та достовірною оцінкою реальної собівартості продукту – один з важелів управління прибутком і рентабельністю бізнесу підприємства.

Література:

1. Брадул О. М. Управлінський облік: навч. посіб. ДНУЕТ. Кривий Ріг : 2017. 113 с.
2. Волкова О. Н. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата. Москва : Издательство Юрайт, 2018. 461 с.
3. Глушенко А. В., И. В. Яркова. Стратегический учет : учебник и практикум для бакалавриата, специалитета и магистратуры. М. : Издательство Юрайт, 2019. 240 с.
4. Голов С. Ф. Управлінський облік. К. : Скарби, 2009. 425 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : Учебн. пособие для вузов. Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
6. Ершова Н. Ю. Операційно-орієнтований метод (activity-based costing) як база знань та інструмент стратегічного управлінського обліку в умовах інноваційної економіки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки.* 2015. Вип. 10, ч. 2. С. 177-182.
7. Маркус О. Застосування ABC-костингу при калькулюванні собівартості продукції. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки.* 2015. № 1. С. 64-71.
8. Нестерова С. В., Лизанець А. Г. Обґрунтування доцільності калькулювання витрат на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»: збірник наукових праць.* Мукачево : МДУ, 2017. Випуск 2(8). С. 148-152.
9. Новиков И. В. Activity Based Costing как операционно-ориентированная система учёта затрат и исчисления себестоимости. *Молодой ученый.* 2011. №11. Т.1. С. 138-142.
10. Каплан Р. С., Купер Р. Функционально-стоимостной анализ. М.: ООО «И. Д. Вильямс», 2008. 352 с.
11. Розіт Т. В., Мухортова К. С. Калькулювання собівартості як основа ефективного функціонування підприємства. *Соціальна економіка.* 2018. Вип. 56. С. 197-206.

12. Управленческий учет: учебник. Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. пер. с англ. А.Д. и Д.А. Рахубавских. 3-е изд. Москва : Вильямс, 2005. 878 с.
13. Управлінський облік. Д. Р. Хенсен, М. М. Моувен, Н. С. Еліас, Д. У Сенков. Пер. з англ. 5-е канад. вид. К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
14. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Даттар Ш. Управленческий учет, 10-е изд. Пер. с англ. СПб.: Питер, 2008. 1008 с.
15. Чичуліна К. В., Міщук Є. М., Арзуманян А. С. Сучасні методи обліку витрат. *Економіка і суспільство*. 2017. № 17. С. 1435–1442.
16. Kaplan, Robert S., and Robin Cooper. Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press, 1998.

References:

1. Bradul, O. M. (2017). Management accounting. Krivoy Rog [in Ukr.].
2. Volkova, O. N. (2018). Management accounting. Moscow: Yuryt Publishing House [in Russ.].
3. Glushchenko, A. V. & Yarkov, I. V. (2019). Strategic Accounting. Moscow: Yuryt Publishing House [in Russ.].
4. Golov, S. F. (2009). Management accounting. Kiev: Treasures [in Ukr.].
5. Drury, K. (1998). Introduction to management and production accounting. M.: Audit, UNITI. [in Russ.].
6. Yershova, N. Yu. (2015). Activity-based costing as a knowledge base and a tool for strategic management accounting in an innovative economy. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, 10(2), 177-182 [in Ukr.].
7. Markus, O. (2015). Application of ABC costing when calculating the cost of production. *Economic Journal of Lesya Ukrainka Eastern European National University*, 1, 64-71 [in Ukr.].
8. Nesterova, S. V. & Lizanets, A. G. (2017). Substantiation of expediency of costing at enterprise. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University*, 2 (8), 148-152 [in Ukr.].
9. Novikov, I. V. (2011). Activity Based Costing as an Operational Oriented Cost Accounting and Costing System. *Young scientist*, 11, 138-142 [in Russ.].
10. Kaplan, R. S. & Cooper, R. (2008). Functional-cost analysis. M.: LLC "I. D. Williams [in Russ.].
11. Rosit, T. V. & Mukhortova, K. S. (2018). Costing as a basis for effective enterprise functioning. *Social Economy*, 56, 197-206 [in Ukr.].
12. Atkinson, A. A. Banker, R. D., Kaplan, R. S. (2005). Management accounting. 3rd ed. Moscow: Williams [in Russ.].
13. Hensen, D. R., Mowen, M. M., Elias, N. S. & Senkov, D. U. (2002). Management accounting. K.: Millennium, 2002 [in Ukr.].
14. Horngren, C. H., Foster, J., Datar, S. (2008). Management accounting. 10th ed. Trans. with English. St. Petersburg: Peter. [in Russ.].
15. Chichulin, K. V., Mishchuk, E. M. & Arzumanyan, A. S. (2017). Modern methods of cost accounting. *Economy and society*, 17, 1435-1442 [in Ukr.].
16. Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press.

