

## МЕТОД АВС-АНАЛІЗУ: ДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ

*Розглянуто концептуальні засади, а також визначено основні переваги та недоліки обліку та аналізу витрат за видами діяльності (метод АВС-аналізу). На основі дослідження зарубіжного досвіду і практики із його застосування висловлено думку щодо доцільності впровадження АВС-аналізу в Україні як альтернативного підходу до управління витратами в умовах динамічного ринку.*

### Ключові слова

*Витрати, облік, аналіз, метод АВС-аналізу.*

Об'єктивна, вичерпна інформація є основою для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень, що дозволяє зводити до мінімуму рівень ризику, пов'язаного з господарською діяльністю в умовах динамічного ринку та невизначеності. У цьому контексті заслуговує на увагу проблема налагодження адекватної домінуючим тенденціям сучасності системи обліку та аналізу витрат. Функціональна обмеженість традиційних підходів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, таких, як стандарт-, директ-, абсорпшен-костинг, підсилюється стрімким розвитком науково-технічного прогресу, автоматизацією виробництва, скороченням життєвого циклу товарів, що ініціює пошук альтернативних способів управління витратами, особливо накладними, частка яких у загальній структурі витрат постійно зростає.

Вивчення передового досвіду зарубіжних країн показує, що досить ефективним на сьогодні є застосування системи обліку витрат, в основі якої лежить метод АВС-аналізу, тобто обліку за видами діяльності – Activity-Based Costing, що дає змогу суттєво знизити рівень інформаційного вакууму у процесі прийняття управлінських рішень [8, с. 62–81].

Суть і основні положення методу АВС-аналізу висвітлено в ряді праць провідних українських фахівців у галузі управлінського обліку, серед яких С. Голов, І. Івакіна, С. Ковтун, Л. Нападівська, Н. Ткачук, С. Савлук та інших [2, с. 120–126; 3, с. 25–28; 4, с. 31–34; 5, с. 236–243]. Проте, у вітчизняній науці недостатньо уваги приділено дослідженню теорії і практики цього методу обліку та

аналізу витрат, не розроблені методичні рекомендації щодо його впровадження і використання на підприємствах.

Мета роботи – з'ясувати доцільність формування системи обліку витрат за видами діяльності на основі методу АВС-аналізу на вітчизняних підприємствах. Були поставлені такі завдання: розкрити концептуальні засади методу АВС-аналізу; охарактеризувати особливості його практичної реалізації; дослідити мотиви, якими керуються керівники підприємств при його впровадженні; визначити сфери діяльності та умови, в яких застосування методу є доцільним та економічно виправданим; виявити переваги і вказати на труднощі, пов'язані із практичною реалізацією методу АВС-аналізу.

У 80-х роках ХХ століття у США був створений Міжнародний консорціум з розвитку виробництва (СМ-І), в який увійшли такі провідні промислові компанії, як Boeing, General Electric, Kodak, Motorola, декілька державних агентств США, у тому числі міністерство оборони, і практично всі великі аудиторські компанії. У рамках консорціуму було створено проектну групу науковців з удосконалення методів обліку витрат, результатом роботи якої стало створення методу АВС-аналізу. Варто зазначити, що останній не був революційним винаходом у сфері управлінського обліку. Так у Франції 1927 року під керівництвом Ф. Римайло було розроблено метод однорідних секцій, що передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією

та подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності [2, с. 15]. Таким чином, практичне застосування методу однорідних секцій сприяло виникненню та розвитку калькулювання за видами діяльності. Метод ABC-аналізу став лише продуктом узагальнення і систематизації методів обліку, що використовувалися провідними компаніями як виробничої сфери, так і сфери послуг. Сам термін "ABC" вперше був застосований при вивченні фірми John Deer, а в науковій літературі з'явився у статті Р. Купера "Cost management concepts and principles – the rise of activity based costing", Journal of Cost Management (1988) [6].

ABC-аналіз – новий підхід у менеджменті та обліку, в основі якого лежить правило Парето, або принцип 80/20, згідно з яким 20 % зусиль забезпечують 80 % результату, а решта 20 % результату досягається 80 % зусиль [4, с. 31–32]. Відомо також, що діяльність споживає ресурси, а продукція споживає діяльність. Іншими словами, продукція – результат діяльності, пов'язаної зі споживанням ресурсів, облік яких ведеться на відповідних рахунках. Тобто цей метод спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою [1, с. 213]. Його розглядають як інформаційну основу управління в гнучких організаційних структурах, а також для прийняття управлінських рішень, які потребують максимального точного визначення собівартості продукції [5, с. 236].

Безпосередньо застосуванню методу ABC-аналізу передують важливий і трудомісткий підготовчий етап, зумовлений його специфікою. Насамперед необхідно розробити спеціальні довідники, які містять перелік і опис основних видів діяльності, що здійснюються на підприємстві. Наступним кроком є визначення факторів витрат діяльності (кост-драйверів), що ідентифікують зв'язок між видами діяльності й об'єктами витрат (наприклад, продукція, послуги, клієнти), і на основі цього зв'язку всі витрати об'єднуються в однорідні групи – пули. Шляхом ділення величини витрат, попередньо згрупованих в пул, що стосується певного виду діяльності, на кількісний показник фактора таких витрат розраховують ставки розподілу [1, с. 263–274]. Однак, як зазначають керівники підприємств, система обліку та управління яких базується на застосуванні методу ABC-аналізу, саме підготовка робочого інструментарію є однією з найбільших проблем при переході на облік витрат за видами діяльності [9, с. 140–141].

Дослідження, проведені зарубіжними науковцями, дозволяють виділити такі основні мотиви менеджерів при впровадженні системи обліку витрат за видами діяльності, а саме: можливість отримання релевантної інформації для коригування і більш точного розподілу витрат, зокрема накладних; виявлення продуктивних видів діяльності і таких, які не створюють додаткової вартості; раціоналізації процесів бюджетування, ціноутворення; аналіз ланцюжка створення вартості; обчислення фінансового показника економічної додаткової вартості (EVA); формування продуктової стратегії і навіть здійснення реінжинірингу бізнес-процесів [9, 137–140; 11, 84–89].

Загалом, варто відзначити, що метод ABC-аналізу спрямований на вирішення завдань із формалізації бізнес-процесів; ідентифікації та аналізу витрат у розрізі господарських процесів та окремих операцій;

оптимізації вартісних, трудових і часових показників підприємства; виявлення та усунення "вузьких місць", вдосконалення при цьому функціонування соціально-економічної системи в цілому.

Зарубіжна практика свідчить про ефективність застосування методу ABC-аналізу як у сфері промислового виробництва, так і в сфері послуг, зокрема таких, як охорона здоров'я, фінансовий сектор, телекомунікації тощо [9, с. 140].

Переваги ABC-аналізу у порівнянні із традиційними методами обліку витрат є очевидними, проте часто як при його імплементації, так і в процесі застосування на підприємстві, виникають труднощі. Зокрема, вони пов'язані з розробкою робочого інструментарію, про що зазначалося вище. Для створення методологічного підґрунтя ABC-аналізу, релевантної ABC-інформації необхідні час, фінансові та людські ресурси. Причиною повільного переходу до більш ефективної системи обліку та управління за видами діяльності також є відсутність практичних рекомендацій із застосування методу ABC-аналізу, про що зазначають керівники підприємств, користувачів досліджуваного методу [9, с. 141].

При виборі методу обліку витрат слід дотримуватись принципу економічності, щоб отримані результати виправдали понесені на їх досягнення витрати. Фахівці з ABC-аналізу зауважують про існування прямого кореляційного зв'язку між розміром і потужністю підприємства, з одного боку, та доцільністю і потенціалом методу ABC-аналізу з іншого [7, с. 237; 9, с. 125–126]. Також вони радять застосовувати його за умови значних накладних витрат у загальній структурі.

Крім того, ABC-аналіз вимагає конструктивного управлінського мислення і стратегічних ініціатив [10], що й досі є проблемними питаннями вітчизняної практики менеджменту.

Введення методу ABC-аналізу часто наражається на опір з боку працівників підприємства, адже до них висуваються нові вимоги, встановлюються інші критерії оцінювання якості та ефективності їх діяльності, передбачаються перекваліфікація та навчання персоналу, ротація кадрів, скорочення непродуктивних робочих місць, збільшення обсягу роботи безпосередньо при виконанні поставлених завдань тощо [10].

На нашу думку, саме за допомогою методу ABC-аналізу можна структуровано та більш точно відтворити ланцюг формування вартості і надати відповідну інформацію в різноманітних розрізах (за клієнтами, підрозділами, операціями тощо), що, у свою чергу, дозволить об'єктивніше оцінювати ефективність процесів, які відбуваються на підприємстві, а головне – виявляти приховані резерви зниження витрат і приймати обґрунтовані рішення щодо виключення малорентабельних видів діяльності. Застосовуючи прийоми аналогії і порівняння, вважаємо, що вітчизняні підприємства знаходяться у схожій економічній ситуації, що й підприємства інших країн. Це зумовлено, головним чином, загальносвітовими процесами економічної інтеграції та глобалізації, а тому впровадження системи обліку та управління витратами за видами діяльності в практику господарювання в Україні є перспективним і доцільним у контексті розвитку національної економіки в цілому, підвищення конкурентоспроможності та ефективності функціонування кожного господарюючого суб'єкта зокрема.

---

## Література

1. Аткинсон, Э. А. Управленческий учет [Текст] / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг. – 3-е издание ; пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 874 с.
2. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Івакіна, І. Стратегічний аналіз [Текст] / І. Івакіна. – Х.: Фактор, 2008. – 256 с.
4. Ковтун, С. Управління затратами [Текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х.: Фактор, 2007. – 272 с.
5. Нападовська, Л. В. Управлінський облік [Текст]: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська – К.: Книга, 2004. – 544 с.
6. Практические материалы круглого стола ABC (Activity-Based Costing) и ABM (Activity-Based Management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp>.
7. Brown, A. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia [Text] / A. Brown, P. Booth, F. Giacobbe // Accounting & Finance. – 2004. – Vol. 44, No. 3, – P. 205-258.
8. Manoj, A. A Review of Research on the Theory and Practice of Cost Management [Text] / Anand Manoj // South Asian Journal of Management. – 2005. – Vol. 11, No. 1. – P. 59-95.
9. Manoj, A. Activity-Based Cost Management Practices in India: An Empirical Study [Text] / Anand Manoj, B. S. Sahay, Subhashish Saha // Decision. – 2005. – January – June. – Vol. 32, No. 1, – P. 123-152.
10. Metin, R. Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages [Электронный ресурс] / Reyhanoglu Metin. – Режим доступа : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=644561](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=644561).
11. Narcyz Roztocki. The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System as a Strategic Management Tool: A Field Study [Текст] : Pacific Conference on Manufacturing Proceedings, Southfield-Detroit, MI, USA. – 2000. – September, 6-8. – P. 84-89.