

2. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
3. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / В. Шевчук. – [за ред. О. М. Ковалюка]. – К. : Алеута, 2009. – 179 с.
4. Лопатников Л. И. Краткий экономико-математический словарь / Л. И. Лапотников. – М. : Наука, 1979. – 358 с.
5. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
6. Сопко В. В. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности / В. В. Сопко, А. М. Герасимович, М. С. Игнатенко. – К. : Урожай, 1990. – 160 с.
7. Верченко П.І. Багатокритеріальність і динаміка економічного ризику (моделі та методи): [монографія] / П.І. Верченко. – К.: КНЕУ, 2006. – 174 с.
8. Вітлінський В.В. Нейронечітке моделювання в інтелектуальних системах прийняття рішень / В.В. Вітлінський, А.В. Матвійчик // Моделювання та інформ. системи в економіці : зб. наук. пр. / відп. ред. В. К. Галіцин. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 19 – 25. – (Серія: Економічна; Вип. 78).

*Ірина Садовська, к.е.н., професор  
Луцький національний технічний університет,  
м. Луцьк, Україна*

## **ТЕОРІЯ КАЛЬКУЛЯЦІЇ: ОПЕРАЦІЙНО-ОРІЄНТОВНИЙ МЕТОД**

Калькуляція, як вимір витрат (плановий, бюджетний, обліковий) [1, 5], є невід’ємною частиною менеджменту в умовах інтелектуальної економіки попри всі науково-практичні дискусії за і проти. Теорія калькуляції собівартості виникла на початку ХХ століття водночас з розвитком промисловості і передбачала методіку повного обчислення собівартості, тобто з включенням прямих і накладних витрат (основоположник А. Кальмес – 1912).

З розвитком нормативного обліку (Ч. Гаррісон – 1931), на основі симбіозу калькуляції і камерального обліку (бюджетування), в практику досить активно впроваджується метод стандарт-костс, основою якого є попередня планова і бюджетна калькуляція і жорстке нормування поточних витрат. Стрімкий розвиток економіки і збільшення обсягів виробництва були

передумовою формування нових підходів в теорії калькуляції і спричинили появу методу директ-костинг, який сформувався всередині 30-х років ХХ століття (Ч. Кларк – 1933), і передбачав включення в собівартість лише прямих витрат з метою визначення змін величини собівартості залежно від зміни обсягу випуску продукції.

Калькуляція за центрами відповідальності (Д. Хітгінс – 1952) відповідала розвитку менеджменту, як науковому напрямку системи управління. На перший план виходять управлінські рішення, які приймаються менеджерами різних рівнів управління. Особливістю є відокремлення власника від майна. Здебільшого управляє майном і приймає рішення щодо ефективності його використання менеджер, якому притаманна опортуністична поведінка, що не має бути поза увагою облікової системи як джерела інформації. Ефективність будь-якого управлінського рішення прямо пропорційна точності і коректності інформації, на основі якої воно прийняте. Це твердження є безумовним і його ще можна визнати аксіомою управління.

Досить часто в процесі формування і прийняття рішення менеджер не має вибору стосовно інформаційного забезпечення, таким чином використовує наданий йому інформаційний ресурс, не задумуючись з певних причин над тим, що різні методи обчислення, тобто калькуляції можуть дати різні результати і відповідно спричинити прийняття діаметрально протилежних рішень стосовно цінової політики, впровадження нових видів продукції, послуг чи їх зняття.

Для подання менеджменту більш релевантної інформації, в кінці ХХ століття виникає операційно-орієнтований метод калькуляції (АВС – Activity-based costing). Основоположниками даного методу є американські вчені Робін Купер та Роберт Каплан [2; 3; 4]. На основі операційно-орієнтованої калькуляції собівартості (АВС) трохи згодом виникла так звана нова філософія управління – АВМ (Activity-based management) – операційно-орієнтоване управління [5]. Головним об'єктом управління, а відповідно і калькуляції, в даному випадку визнано не продукти, не центри витрат і відповідальності, а операції, які виконуються безпосередньо учасниками господарського процесу через їх взаємодію з ресурсами підприємства. Ресурси в даній ситуації є і суб'єктами, тобто носіями функцій (персонал), і об'єктами (матеріальні, фінансові), які безпосередньо приймають участь у створенні цінності через перенесення своєї вартості на об'єкти витрат – в даному випадку операції. Недоліком АВС – методу калькуляції є різноманітність і значна кількість об'єктів, через що постійний моніторинг типу «витрати-вигоди» є ключовим.

З метою оптимізації розрахунків на практиці застосовують різноманітні прийоми об'єднання одиниць матеріальних ресурсів, наприклад обладнання, і відповідної одиниці персоналу, який використовує постійно, або в межах ре-

льного часу, дане обладнання. Теорія ABC – методу калькуляції ґрунтується на виокремленні наступних видів операцій:

- основні операції, які прямо пов'язані з процесами постачання, виробництва і реалізації певних видів продукції чи послуг;
- обслуговуючі операції, які обслуговують або створюють умови для нормального функціонування підприємства чи окремого підрозділу (забезпечення інформаційними технологіями, операції поточного ремонту і експлуатації виробничого обладнання, операції управління трудовими ресурсами тощо), вартість яких переноситься на продукцію чи послуги шляхом розподілу відповідно до обраної бази);
- управлінські операції, які забезпечують процес управління основними і обслуговуючими операціями (за видами операцій, ділянками, цехами, в цілому по виробництву, по підприємству тощо).

Така класифікація операцій дозволить ефективно використати калькуляційні методи і прийоми для досягнення цілей: прийняття рішень, планування і контролю, оцінки ресурсів і запасів. В основі теорії калькуляції лежить пошук нових, більш ефективних за попередні, методик узагальнення і розподілу накладних витрат. Особливої уваги потребують нові об'єкти – трансакційні витрати, які виникають у процесі передачі прав та свобод, і є індикатором впорядкованості ринкових відносин. Сучасні методики та інформаційні технології дають можливість вибрати найоптимальніші варіанти саме для визначеного типу виробництва і системи управління, що впливає на точність обчислень і їх собівартість. Індивідуальний підхід залежить від визначеного терміну подання інформації і точності прийняття управлінських рішень.

### **Література:**

1. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий/ В.Г. Линник. – К.: «Вища школа»,1986. – 176 с.
2. Activity-Based Management. An Overview. CIMA Technical Briefing April 2001 // [http://www.cima.org.uk/downloads/tec\\_briefing\\_abm.pdf](http://www.cima.org.uk/downloads/tec_briefing_abm.pdf)
3. Cooper, R. Implementing an Activity-Based Costing System. Journal of Cost Management (Spring) pp. 33-42.
4. Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, Profit Priorities From Activity Based Costing, Harvard Business Review, May-June 1991, p.130.
5. Drury Colin Management and Cost Accounting. Fifth edition. April 2000. 1232 p.p.