

УДК 338

А.А. Иванов

ACTIVITY-BASED COSTING КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА ПРИНЯТИЯ СТРАТЕГИЧЕСКИХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

ООО «Премьер-Продукт»

Цель: Совершенствование методических аспектов калькулирования затрат для создания информационной базы, что будет способствовать принятию обоснованных стратегических управленческих решений хозяйствующими субъектами.

Методология: Достижение поставленной в работе цели предполагает создание последовательности применения причинно-следственной модели распределении затрат Activity-Based Cost System (ABC).

Результаты и область их применения: Результатом исследования является разработка новой последовательности применения системы ABC. Обоснована необходимость и целесообразность перехода российских компаний с традиционных методов калькулирования на системы ABC. Изложены результаты практического применения системы ABC при принятии стратегического управленческого решения.

Выводы: Российскому менеджменту необходим новейший адаптированный инструмент управленческого учета, который способствовал бы современным требованиям бизнеса при принятии стратегических решений в условиях высокой конкуренции.

Ключевые слова: Activity-Based Cost System, калькулирование себестоимости, традиционные системы учета затрат, объект затрат, база распределения, коэффициент распределения

Современная теория и практика экономического прогнозирования предлагает широкий спектр методов, позволяющих принимать как долгосрочные, так и краткосрочные управленческие решения, в том числе и в условиях неопределенности. Но, если выбор какого-либо метода прогнозирования зависит от целого ряда факторов, в том числе от субъективного взгляда исследователя, то достоверность отобранных исходных количественных данных лежит за пределами возможностей моделей прогнозирования и не ставится под сомнение. Например, данные, опубликованные на сайте Федеральной службы государственной статистики, принимаются как объективные, имеющие небольшую погрешность.

С одной стороны, достоверность таких сведений, как численность населения Российской Федерации, количество занятого населения, количество реализованного товара, действительно зависят лишь от добросовестности ответственных за подсчеты лиц.

С другой стороны, сведения, подсчитанные на основе данных, выраженных в денежном выражении, такие как объем выпущенной продукции, индекс цен производителей, могут быть достоверными с точки зрения статистического наблюдения, но не действительных затрат на их изготовление. Поясним данное утверждение.

На уровне хозяйствующего субъекта такие сведения, как численность производственного персонала, количество отсутствующих по болезни, количество контрагентов или объем привлеченных за период кредитных средств являются объективно достоверными. Значения, характеризующие, например, рентабельность (рентабельность произведенной или проданной продукции, рентабельность клиента или структурного подразделения), определяются с помощью принятой в организации системы калькулирования себестоимости (суммы прямых и косвенных затрат). Отнесение прямых затрат на объект затрат не предоставляет собой сложности, но распределение косвенных расходов – в полной мере зависит от выбранного метода калькулирования.

Вне зависимости от выбранного метода, косвенные расходы «привязываются» к какому-либо количественному показателю, который точно можно подсчитать, и при «участии» данного показателя в производстве товара или оказании услуги списываются на объект затрат.

Методика распределения затрат довольно проста:

1. Накладные расходы калькулируются по статьям затрат.

2. Выбирается база распределения (фактор распределения).
3. Подсчитывается коэффициент распределения:

$$K_p = \frac{\sum H.P.}{\sum Б.Р.},$$

где K_p - коэффициент распределения; $\sum H.P.$ - общая сумма запланированных накладных расходов; $\sum Б.Р.$ - общее запланированное количество базы (фактора) распределения.

4. Количество базы распределения для отдельного объекта умножается на имеющийся коэффициент распределения. Полученное значение – сумма накладных расходов на объект затрат.

Описанный алгоритм называется *одноуровневой традиционной системой распределения затрат*. Наиболее распространенные и простые базы распределения – часы труда основных рабочих, машино-часы и прямые расходы.

В усовершенствованной традиционной двухуровневой модели добавляется предварительное распределение накладных расходов по центрам издержек. Принцип распределения аналогичен одноуровневой системе, отличие составляет в перечне возможных баз распределения, в роли которых могут выступать, например, площадь помещения, количество наладок оборудования. Общий вид традиционных систем учета издержек представлен на рис. 1.

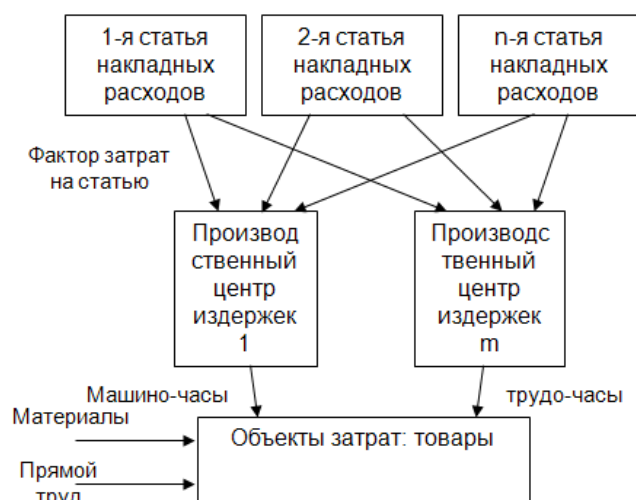


Рис. 1. Модель традиционной системы учета издержек

Точность и адекватность исходных экономических данных, используемых для принятия управленческих решений, зависит от выбранной концепции распределения косвенных расходов. Обычно российскими компаниями применяется двухуровневая модель. Количество статей накладных расходов определяется величиной организационной структуры предприятия и принятыми нормативами. Например, на предприятиях тяжелого машиностроения применяются «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», введенные в действие 1 января 1971 года, и количество центров издержек соответствует перечню производственных цехов или структурных подразделений. В общем виде структура системы калькулирования задается требованиями финансового (бухгалтерского) учета, который, в свою очередь, направлен на удовлетворение нужд внешних потребителей информации – налогового органа, акционеров, инвесторов, органов статистического наблюдения. Одним из ключевых индикаторов, которые анализируются внешними пользователями информации, является прибыль или рентабельность анализируемого предприятия, а не точность распределения накладных расходов или рентабельность отдельного канала сбыта. Таким образом, исходные данные для принятия управленческих решений заимствуются из «налаженного» финансового учета.

Традиционные системы были актуальными и единственно возможными на протяжении XX века: «... многие процессы компаний зависели от интенсивности использования живого труда...» [3]. С уменьшением жизненного цикла продукции, с разработкой товаров, требующих достаточное количество интеллектуального труда, доля накладных расходов многократно возросла. На текущий момент их величина на производственных предприятиях составляет 150-300 % от суммы прямых затрат, а в сфере услуг – до 1000 %. В таком случае «точность» определения стоимости объекта затрат снижается, а принимаемые решения подвергаются обоснованной критике. Увеличение количества центров издержек даже до нескольких сотен единиц не дает адекватного решения проблемы: системы данного уровня, становясь более дорогостоящими в содержании, при этом не наделяются причинно-следственными связями между понесенными затратами и объектами затрат. «Системы учета издержек второго уровня <традиционные>, практически никогда не попадают ... в мишень – из-за сильного искажения затрат. Целью должно стать построение оптимальной системы управления затратами, которая бы уравнивала потери от ошибок при неточном измерении и стоимость самой измерительной процедуры» [3].

Альтернативой традиционным системам учета издержек является система Activity-Based Costing (ABC), разработанная американскими учеными Р. Капланом и Р. Купером в конце 80-х годов прошлого столетия и получившая широкое распространение на Западе. В России данная система известна под названиями «операционно-ориентированный метод калькуляции себестоимости», «анализ затрат по видам деятельности», «пооперационный анализ затрат», «метод разнесения затрат на основе процессов (операций, работ)», «учет затрат по функциям», а также «функционально-стоимостной анализ» (ФСА). Последний перевод приводит к ошибочной аналогии с одноименным методом, ориентируемым на конечную стоимость продукта. В связи с таким количеством разнообразных переводов и пока не устоявшейся в российской литературе терминологией будем использовать оригинальное название метода в его аббревиатуре – система ABC.

Изначально данная система рассматривалась лишь как более точный метод калькулирования себестоимости продукции, – такое поверхностное суждение до сих пор распространено среди многих российских экономистов. В данной статье автором перечисляются наиболее частые заблуждения относительно нового метода и опровержения этих убеждений, полученные из анализа литературы и практического применения данной системы.

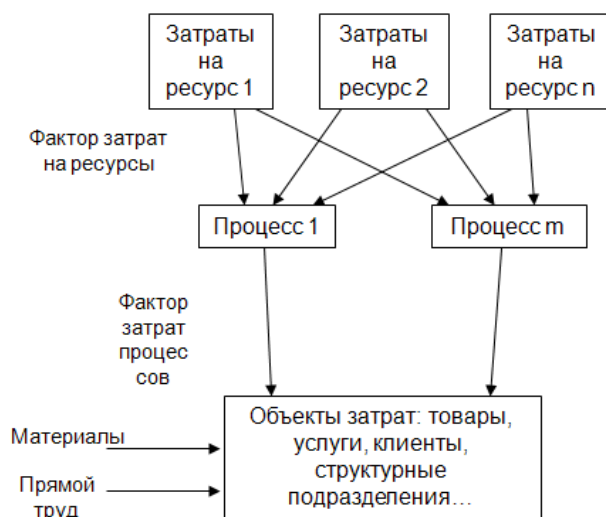


Рис. 2. Системы Activity-Based Costing

Прежде всего отметим, что в отличие от традиционных систем учета издержек, ABC-система решает следующие вопросы:

1. Выявляются функции, выполняемые ресурсами (персоналом и машинами) организации.

2. Осуществляется подсчет себестоимости организационных мероприятий и производственных процессов.

3. Выявляется необходимость в мероприятиях и производственных процессах.

4. Определяется объем деятельности каждого вида для производства продукции, оказания услуг, обслуживания клиентов [3].

Таким образом, с расширением сферы применения, система ABC наделяется функциями менеджмента.

Также заблуждением является представление о методе ABC как о непомерно трудоемком процессе, требующем значительных финансовых вложений. Для опровержения данного высказывания требуется описание процесса построения системы ABC (рис. 2).

При первом приближении, система ABC кажется похожей на традиционные системы калькуляции. Но внутренняя структура и основная идея значительно отличаются (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнение построения традиционных методов калькулирования
и системы Activity-Based Costing**

№ п/п	Объект сравнения	Традиционные системы	Activity-Based Cost System
1	Исходные данные	Накладные расходы, разбитые по традиционным статьям калькулирования	Затраты на ресурсы (персонал, машины)
2	База распределения первого уровня	Фактор затрат на статью калькулирования	Фактор затрат на ресурсы
3	Пулы затрат	Производственные и вспомогательные подразделения (цехи)	Операции и состоящие из них процессы
4	База распределения второго уровня	Наиболее встречающиеся: - труд работников основного производства; - машино-часы; - прямые затраты.	Факторы затрат по операциям и процессам
5	Объекты затрат	Продукция, работы, услуги	Продукция, работы, услуги; клиенты, каналы сбыта; товарные партии, линии; структурные подразделения компании и другие
6	Точность итоговых значений	Невозможно определить	Варьируется в зависимости от детализации операций и процессов

Первоначально базу для системы ABC можно создавать с помощью общедоступного программного продукта Microsoft Excel, что снижает затраты на разработку в режиме обкатки. Переход на более дорогостоящие продукты необходим. Это связано с тем фактом, что системы ABC будут эффективными в случае их дискретного применения и систематического обновления. Затраты сопоставимы с текущими затратами на поддержание большинства распространенных на российских предприятиях программ для финансового и управленческого учета. Итоговой целью должна быть замена разрозненных управленческих и финансовых программ на систему ABC, являющейся единой базой данных предприятия, содержащей сведения экономического характера и позволяющей:

- 1) принимать тактические и стратегические управленческие решения;
- 2) вести финансовый учет и готовить отчетность;
- 3) готовить отчетность для внешних пользователей;

4) установить обратную связь между принимаемыми управленческими решениями и количеством использованных ресурсов для принятия данных решений.

Рассмотрим на конкретном примере построение системы ABC. Общество с ограниченной ответственностью «Премьер-Продукт» является итало-российской компанией оптовой торговли, имеющей представительства и филиалы во многих регионах Российской Федерации, и занимается реализацией на территории РФ парафармацевтической продукции средней ценовой категории, производимой на итальянских заводах партнеров. В связи с принятой в данной организации учетной политикой калькулирование осуществляется традиционным способом. Прямые затраты складываются из закупочной цены продукции; затраты, связанные с получением, складированием и сбытом товаров, классифицируются как накладные. Общая величина накладных расходов достигает 250 % прямых затрат. Как в большинстве российских компаний – управленческие решения здесь принимаются на основе данных, полученных из финансовой (бухгалтерской) системы.

За последние несколько лет рынок парафармацевтики и лекарственных препаратов претерпел значительные изменения, в связи с увеличением на рынке России иностранных компаний и новых товаров конкуренция ужесточилась. С другой стороны, изменяющееся российское законодательство и влияние другой сферы бизнеса – торговли продуктами питания – повлекли возникновение на рынке лекарственных препаратов такой формы сотрудничества между контрагентами, как подписание маркетинговых соглашений (оплата компанией-дистрибьютором «присутствие» своего товара в аптеках компании-покупателя). Принятие решения данного уровня требуют значительных финансовых затрат, что, в свою очередь, приводят к замене традиционных систем учета издержек более информативными.

Еще одним фактором, выступающим в пользу перехода на системы ABC, является вступление Российской Федерации во Всемирную торговую организацию (ВТО). В связи с обязательным условием снижения государством импортных пошлин, на российском рынке появится еще больше иностранных товаров и компаний, имеющих более совершенные инструменты управления и принятия стратегических решений. Изучение, апробация современных инструментов управленческого учета отечественными организациями в данных условиях должно носить превентивный характер.

Исходные данные для создания первоначальной системы ABC в ООО «Премьер-Продукт» (Нижегородский филиал) были взяты из стандартной финансовой отчетности компании. На начальном этапе предполагается определить объект затрат. Данный пункт определяется автором статьи как основополагающий, что связано с дальнейшим выбором перечня затрат, соответствующих определенному уровню в иерархии процессов. Например, традиционные системы рассматривают уровень единицы продукции, в системах ABC появляется возможность выделения затрат по следующим уровням:

- 1) единица продукции;
- 2) партия продукции;
- 3) поддержка товара (заказов);
- 4) поддержка торговой марки (клиента);
- 5) поддержка товарной линии (канала сбыта).

В данной работе объектом затрат была выбрана рентабельность отдельных клиентов компании (четвертый уровень иерархии затрат), условно разделенных на три типа: общероссийские (имеющие аптеки в нескольких регионах Российской Федерации), крупные нижегородские (более 20 аптек), средние и мелкие нижегородские аптечные сети.

На следующем этапе был определен перечень ресурсов организации для целей ABC (сотрудники и машины); это связано с тем, что все процессы (производственные, вспомогательные, управленческие и инновационные) выполняются сотрудниками фирмы или с помощью машин и оборудования. Таким образом, налаживается причинно-следственная связь между понесенными расходами и объемом выполненных процессов (операций). Распределение накладных расходов по ресурсам не представляет особых сложностей. Например, затра-

ты на аренду и коммунальные платежи складских помещений распределяются на сотрудников, являющихся работниками склада пропорционально отработанному ими времени, затраты на канцелярские принадлежности и оплату телефонных переговоров – пропорционально коэффициенту их потребления сотрудниками.

Выбор процессов и детализирующих их операций, является наиболее ответственным этапом в последовательном применении системы ABC, что связано с выбором между точностью подсчетов и трудоемкостью создания модели ABC. Автором был применен хронометраж рабочего времени сотрудников фирмы, что является одним из наиболее трудоемких, но достоверных методов как выявления протекающих в организации процессов, так и способов распределения затрат на ресурсы по процессам организации. Этап завершается созданием перечня процессов (рис. 3).



Рис. 3. Перечень процессов ООО «Премьер-Продукт»

Таблица 2

Перечень процессов и потребляемых ими ресурсов ООО «Премьер-Продукт»

№ п/п	Процесс	Описание процесса	Затраты ресурсов на процесс
1	2	3	4
ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ:			
I. Маркетинг и продажи			
	1. Реклама товаров		
O11	<ul style="list-style-type: none"> Запрос рекламной продукции у поставщика 	Рекламная продукция (пробники, буклеты, пакеты, подарки) запрашивается у поставщика электронным письмом (при заказе товара) или по телефону. Затраты малы, можно не выделять из «Заказ ТМЦ у поставщика»	R11 (10 мин в месяц), R41 (5 мин. в месяц)
...	•
O19	<ul style="list-style-type: none"> Доставка пакетов с рекламой до клиентов 	Осуществляется вместе с доставкой товара клиентам	Затраты целесообразно учесть в операции «доставка товаров клиентам»
<p><i>Вывод:</i> O11, O15, O16, O19 – тяжело выделить из затрат на другие операции, связанные с получением заказов от поставщиков, формирование товара и его доставку клиентам.</p> <p>Оставшиеся операции (O12, O13, O14, O17, O18) следует объединить в один процесс: «Снабжение клиентов компании рекламной информацией».</p> <p>Затраты: R11 (2 ч 30 мин в неделю), R12 (1 ч в неделю), R31 (5%), R41 (75%), R42 (75%), R51 (10%), R52 (10%), R61 (% от R11, R12).</p>			

На рис. 3 отображены три типа протекающих в организации процессов: производственные, управленческие и вспомогательные. Каждый из них состоит из ряда подпроцессов – операций («реклама товаров»), которые, в свою очередь, подразделяются на детализирующие их операции нижнего уровня («запрос рекламной продукции у поставщиков») Фрагмент перечня производственных процессов представлен в табл. 2.

Для снижения информативной нагрузки на таблицу и с возможной целью кодировки управленческой информации каждой операции был присвоен идентификационный код (например, «О11» – «Запрос рекламной продукции у поставщика», «О19» – «Доставка пакетов рекламной продукции до клиента» и так далее). Затраты на ресурсы, распределяемые по операциям описаны также кодами (например, «R11» - «заработная плата руководителя подразделения»). После каждого пункта, отмеченного арабскими цифрами (в них перечисляются процессы высшего уровня, выявленные в первом приближении), изложены выводы отбора значимых процессов и расшифровка израсходованных накладных расходов, выраженных через отношение к ресурсам. Величина потребляемых ресурсов получается путем суммирования затрат на операции, входящие в данный процесс (то есть во втором приближении – более точном). Анализ информации, представленной в таком виде, дает возможность менеджерам принимать управленческие решения операционного уровня.

После проведенного предварительного анализа и принятия ряда решений по объединению части операций (критерием может служить процентное отношение затрат на операцию к затратам на процесс), была подготовлена сводная таблица, в которой на вновь созданный перечень процессов была отнесена стоимость ресурсов (через затрачиваемое ими время). Фрагмент такой таблицы представлен в табл. 3.

Таблица 3

Распределение затрат на ресурсы по процессам

№ п/п	Статья затрат	Шифр	Всего понесенных затрат	Процессы				Итого ресурса, отнесено на процессы, руб.
				Снабжение клиентов рекламной	Обработка заказов	...	ние реви-зии на складе	
	1	2	3	4	5	...	15	16
1	Заработная плата					...		
	торгового представителя	11	91000	5987	31132	...	7184	91000
	Прочих работников	14	99000	-	-	...	-	99000

6	Арендная плата					...		
	Офис	61	15000	897	8077	...	-	15000
	Склад	62	24000	-	-	...	7082	24000
	Итого затрат отнесено на процесс, руб.			10330	80426	...	25651	414308

Полученные результаты дают возможность для дальнейшего анализа информации по стоимости протекающих в организации процессов. Примером может служить определение текущей рентабельности клиентов компании или распределение всех клиентов по себестоимости обслуживания. Для наглядности мы сравнили итоговые показатели рентабельности, полученные с помощью традиционного метода калькулирования и системы ABC (рис. 3).

Как видно из рис. 3, традиционные системы распределения накладных расходов приводят к усреднению показателя рентабельности отдельных клиентов, тем самым не предоставляя менеджерам компании экономического обоснования для принятия ряда управленческих решений (например, по предоставлению скидки, по заключению маркетингового соглашения, по прекращению сотрудничества и другие).

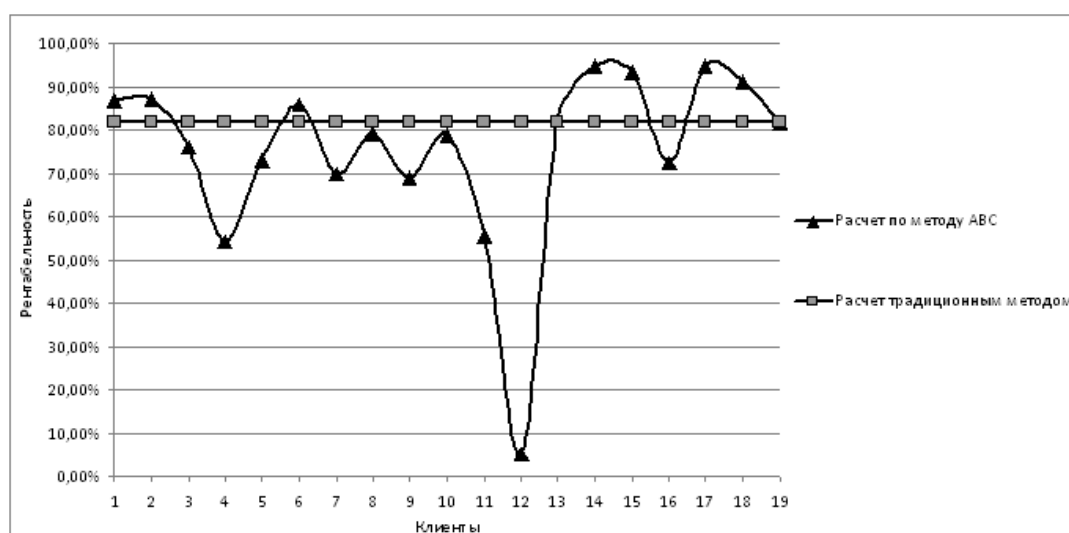


Рис. 3. Сравнение рентабельности клиентов, полученной с помощью системы ABC и традиционным методом калькулирования затрат

Таким образом, имея одинаковые начальные данные по затратам, мы получаем существенную разницу между значениями прибыльности, рассчитанными по традиционному подходу и с помощью системы ABC. Это вполне объяснимо: традиционным способом все расходы делятся по объектам пропорционально выручке от каждого клиента. Если заменить базу распределения, например, на количество центров издержек, то будут получаться иные значения рентабельности, но вероятность достижения точных результатов (или хотя бы приближенных к ним) ничтожно мала.

В свою очередь, система ABC, позволяя анализировать статьи затрат, их использование ресурсами и отнесение на процессы (например, при порче, простое оборудования и прочих нецелевых тратах), распределяет по объектам затрат (клиентам фирмы) только те издержки, которые действительно составляют ценность, о чем свидетельствует табл. 4.

Таблица 4

Сравнение затрат, отнесенных на клиентов системой ABC и традиционным методом калькулирования затрат

Клиент	Затраты (традиционный метод), руб.	Затраты (метод ABC), руб.	Отклонение, руб.	Процент отклонения
1	2	3	(4)=(2)-(3)	(5)=(4)/(3)* *100%
ООО «Аптека Народная»	80 108	58 756	21 352	36
ООО «Аптека 313»	71 001	50 836	20 164	40
«Нижегородская аптечная сеть»	49 155	65 380	-16 225	-25
НСА	477	1 210	-733	-61
...
ГП НО Нижегородская областная Фармация	28 397	8 258	20 139	244
ООО «Армос», «Наш Доктор», «Вита»	34 472	16 990	17 481	103
ООО «Вита +»	4 113	4 198	-85	-2
Итого отнесенных затрат	415 760	373 776		

Разница между значениями затрат, распределенных на объекты традиционным мето-

дом калькуляции и системой ABC, является суммарным выражением потерь от брака, порчи, простоев оборудования, нерациональным распределением должностных обязанностей между сотрудниками фирмы. При принятии решений высшим менеджментом по сокращению затрат (например, при общей убыточности деятельности) именно данные процессы должны быть проанализированы в первую очередь и приняты оперативные решения по устранению потерь от конкретных операций.

При применении традиционных систем под сокращение подпадают такие статьи, как заработная плата сотрудников и маркетинговые затраты, что является предпосылкой для возникновения более значительных проблем у компании в будущем.

Мы предлагаем следующую последовательность применения системы ABC:

1. Определить объект затрат.
2. Идентифицировать ресурсы организации (персонал, машины).
3. Провести хронометраж рабочего времени сотрудников (ресурсов).
4. Выявить дублирующиеся процессы (операции), простой в работе ресурсов.
5. Распределить накладные расходы на ресурсы на основе хронометража и с помощью ставок распределения.
6. Составить первоначальный перечень процессов и операций организации.
7. Распределить стоимость ресурсов на процессы и операции, исходя из времени участия ресурса в выполнении конкретного процесса.
8. Составить уточненный перечень процессов и операций (пулы затрат).
9. Выбрать базы распределения (факторы себестоимости, кост-драйверы) для каждого задействованного процесса.
10. Рассчитать коэффициенты распределения (ставки факторов себестоимости, кост-драйверов) для каждого процесса.
11. Отнести затраты процессов на конечный объект затрат.
12. Проанализировать полученные результаты и сделать выводы.

Activity-Based Cost System является не только современной системой калькулирования затрат, но и инструментом стратегического управленческого учета, наделенного элементами менеджмента. Значение возможных результатов применения на практике данной системы недооценены российским бизнесом, что связано с рядом таких барьеров, как накопленный опыт применения традиционных систем калькулирования, повышенное внимание внешних пользователей информации к показателям прибыли, отсутствие внутренних убеждений высшего менеджмента большинства отечественных компаний в необходимости перехода на новый уровень управления бизнесом.

Таким образом, одной из задач современной экономической науки является адаптация системы ABC к российским реалиям, а также донесение перспектив и преимуществ ее использования до конечных пользователей, то есть руководителей предприятий и высшего менеджмента.

Библиографический список

1. **Бьёрн, А.** Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования: [пер. с англ. С.В. Ариничева] / науч. ред. Ю.П. Адлер. – М.: РИА «Стандарты и качество», 2007. – 272 с.
2. **Друри, К.** Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – М.: Юнити, 2010. – 1424 с.
3. **Каплан, Р.** Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение: [пер. с англ.] / Р. Каплан, Р. Купер. – М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. – 352 с.
4. **Ковылкин, Д.Ю.** Методические аспекты оценки привлекательности видов экономической деятельности / Д.Ю. Ковылкин, А.Ф. Плеханова // Межотраслевой научно-практический журнал Интеграл. 2011. Вып. 4(60). С. 76–76.
5. **Корнилов, Д.А.** Разработка классификации видов планирования // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Сер. Экономика и финансы / НГТУ. Н. Новгород. 2010. – С. 133.

6. **Узбекова, А.С.** Применение методов гармонического анализа в прогнозировании экономических процессов // Вестник Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского. Сер. Экономика и финансы. Изд-во ННГУ, 2006. Вып. 2(9). С. 566.

*Дата поступления
в редакцию 30.06.2012*

A.A. Ivanov

ACTIVITY-BASED COSTING AS INFORMATION STORAGE AND ANALYZE SYSTEM FOR STRATEGIC MANAGERIAL DECISION MAKING

Premier-Product Ltd

Purpose: Improving methodological aspects of the cost accounting for the information base creation that will promote more reasonable strategic managerial decision making by business entities.

Methodology: Achieving the goal requires the work to build a progression to apply the causal model of the cost sharing - 'Activity-Based Cost System (ABC)'.

The results and their application area: The result of this study is a new progression of the ABC-system application building. The author established the necessity and the expediency of the Russian companies' transition from traditional calculation methods to ABC-system. There are the results of the ABC-system practical application when strategic managerial decision making in the article.

Conclusions: Russian management has a strong need for the latest adaptable instrument of the management accounting, that would meet the modern business requirements while strategic managerial decision making under the conditions of high business competition.

Key words: Activity-Based Cost System, cost calculation, traditional cost accounting system, target cost, cost sharing basis, cost driver rate.