

нізм з обліку реалізації товарів на відстані ідентифікувати дану операцію як реалізацію у комітента.

#### *Список літератури*

1. Правила торгівлі на замовлення та поза торговельними або офісними приміщеннями, затв. наказом Мінфіну України від 19.04.07 р. № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <zakon.rada.gov.ua>.

2. Правила продажу товарів поштою, затв. наказом Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України від 11 червня 2008 р. № 206/699 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <zakon.rada.gov.ua>.

3. Правила надання послуг поштового зв'язку, затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 17.08.02 р. № 1155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <zakon.rada.gov.ua>.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів від 10.01.2007 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <zakon.rada.gov.ua>.

5. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 28.12.94 г. № 334/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <zakon.rada.gov.ua>.

Отримано 15.09.2009. ХДУХТ, Харків.

© Л.М. Котенко, А.С. Крутова, Т.О. Тарасова, 2009.

УДК 657.05:336.5.02

**І.Б. Чернікова**, канд. екон. наук

**Л.О. Кирильсва**, канд. екон. наук

**О.І. Черніков**, здобувач

### **ПРО ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

*Розглянуто переваги використання в інформаційній системі прийняття управлінських рішень ринкових суб'єктів господарювання нетрадиційного методу обліку витрат і калькулювання собівартості за видами діяльності в порівнянні з традиційними підходами.*

*Рассмотрены преимущества использования в информационной системе принятия управленческих решений рыночных субъектов хозяйствования нетрадиционного метода учёта затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности в сравнении с традиционными подходами.*

*Advantages of the use are considered in the informative system of acceptance of administrative decisions of markets subjects of management of untraditional method of account of expenses and calculation of себестомосту on the types of activity by comparison to traditional approaches.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** На сучасному етапі кризових явищ в конкурентному просторі ринкових відносин, у собівартості, як в узагальнюючому економічному показнику, знаходять своє відбиття всі сторони діяльності підприємств промислової сфери: ступені технологічного оснащення виробництва, освоєння технологічних процесів, використання виробничих потужностей; рівень організації виробництва й праці; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови й чинники, що характеризують виробничо-господарську діяльність. У зв'язку з цим, з метою вдосконалення вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості, нестабільний розвиток економіки України вимагає, вивчення зарубіжного досвіду розвитку виробничої облікової інформаційної системи, яка добре зарекомендувала себе на практиці таі зараз адаптується до сучасних умов господарювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сьогодні існує низка економічних публікацій відомих науковців сучасності, пов'язаних з організацією виробничого обліку в системі управління. Це такі як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голова, В.І. Єфіменко, А.А. Еліфанова, С.А. Котлярова, В.З. Керімова, Л. Нападовська, С.А. Ніколаєва, В. Палій, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, К. Друрі, Міддлтон, Г. Мюллер, Я. Гернон, Г. Мінік, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуж, І. Ентоні, В. Вондер [1-10] та ін. Проте дискусійність вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі підприємства під час прийняття управлінських рішень залишається і на цей час у вчених-економістів та практиків.

**Мета та завдання статті.** Метою даної статті є переваги впровадження поопераційного обліку витрат за видами діяльності в порівнянні з традиційними методами в управлінську інформаційну структуру прийняття рішень ринкових структур господарювання.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Певне уявлення про склад методів обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління дає науково обґрунтована класифікаційна структурна побудова наведена на рисунку 1.

Реальна дійсність свідчить, що розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерів зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її

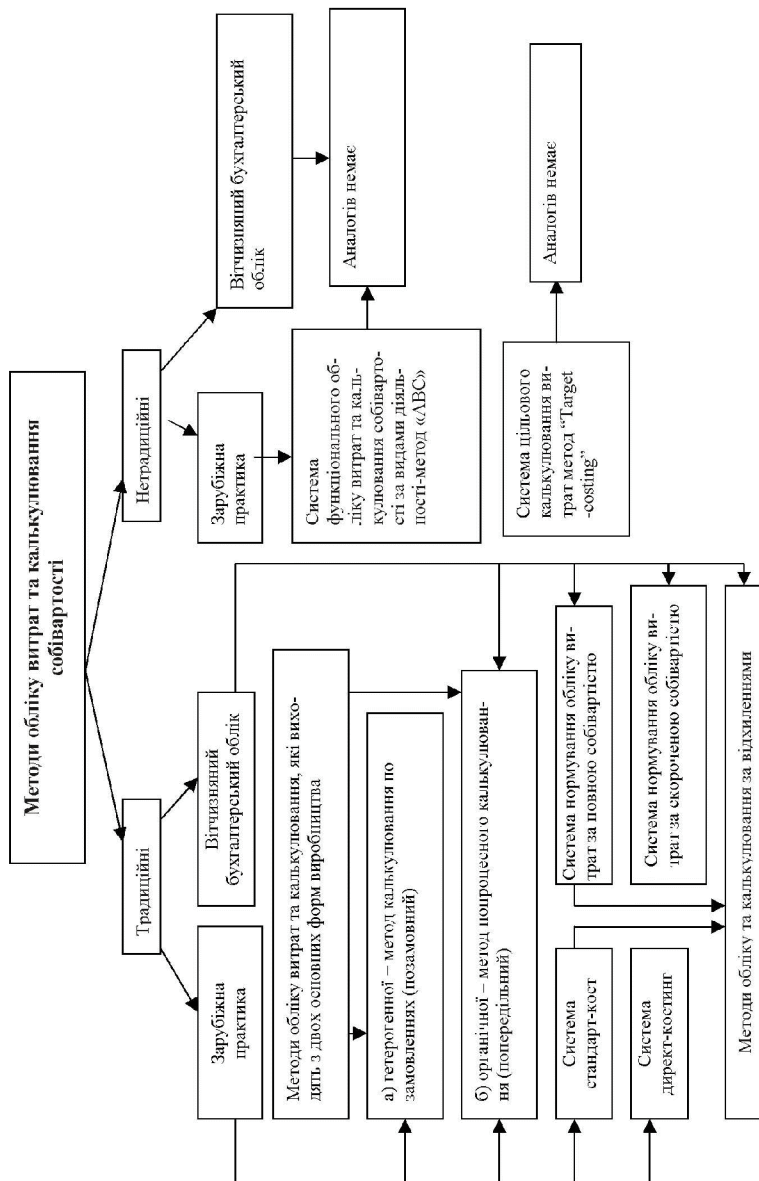
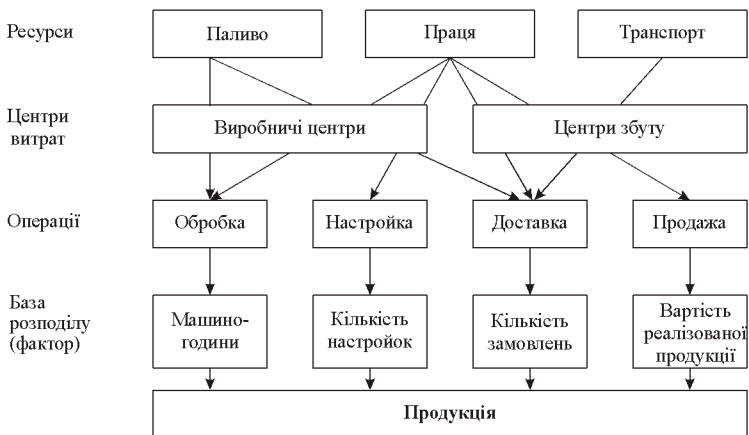


Рисунок 1 – Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління

життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення ціни.

Тому в існуючих соціально-економічних умовах, за значного зростання рівня накладних витрат, виникла проблема більш конкретно управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC-метод, що є результатом удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, націлено на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення чинників, що впливають на їх рівень. Статистичне дослідження, проведене серед великих підприємств показало, що частіше за все цей нетрадиційний метод калькулювання собівартості, застосовують підприємства фінансово-комерційні, сфери обслуговування та роздрібної торгівлі, рідше — виробничі. При цьому методи підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату — кост-драйвер (фактор витрат). Наприклад, витрати на утримання складу можна віднести на ті матеріали, які там зберігаються, пропорційно зайнятій ними площі (обсягу або масі) та тривалості періоду зберігання ( $m^2 \cdot \text{дн.}; \text{тонни} \cdot \text{дні}$  тощо) (рис. 2).



**Рисунок 2 – Калькулювання на основі діяльності в інформаційній системі підприємства виробничої сфери**

Отже, основою калькулювання собівартості за видами діяльності є поопераційний облік витрат, метою якого є точний розподіл накладних витрат. Так, калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності та в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають коєффіцієнт (фактор витрат) (табл. 1).

Таблиця 1 – Фактори витрат для різних видів діяльності

№ з/п	Вид діяльності	Фактор витрат
1	<i>Діяльність на рівні одиниці продукції</i>	
	– розкрій матеріалів	– машино-години
	– обробка сировини	– людино-години
	– забезпечення виробництва (пар, енергія)	– кількість продукції
2	<i>Діяльність на рівні партії виробів</i>	
	– зберігання матеріалів	– вага матеріалу
	– складання графіка виробництва	– кількість технологічних стадій
	– налагодження устаткування	– кількість наладок
3	<i>Діяльність на рівні виду продукції</i>	
	– контроль якості	– кількість (або час) перевірок
	– проектування виробництва	– час проектування
4	<i>Діяльність на рівні підприємства</i>	
	– утримання офісу	– площа
	– навчання персоналу	– час навчання

1) Діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу) — обробка сировини, розкрій матеріалів, зварювання, свердління тощо. Чинниками витрат тут можуть бути людино-години, машино-години, маса сировини і т. ін.

2) Діяльність на рівні партії виробів – налагодка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Чинниками витрат тут можуть бути кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.

3) Діяльність на рівні виду продукції – проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Чинниками

витрат на цьому рівні можуть бути час проектування, кількість перевірок якості та ін.

4) Діяльність на рівні підприємства – утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу тощо. Чинниками витрат тут можуть бути площа офісу, час навчання персоналу та ін.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

За цим, принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає у підході до розподілу накладних витрат. Такі розрахунки (за ABC-методом) дають більш точну характеристику прибутковості окремих видів продукції із урахуванням повних витрат, адже при цьому методі постійні витрати розглядаються як довгострокові змінні.

Методику калькулювання на основі діяльності розглянемо на прикладі 1.

Підприємство «Бриз» випускає продукцію двох гатунків – першого і вищого. Повна сума витрат на виробництво визначається розподілом непрямих витрат пропорційно безпосереднім витратам живої праці. Для визначення ціни до суми витрат додавалася націнка 25% від суми повних витрат.

*Таблиця 2 – Прямі витрати на виробництво одиниці продукції, грн*

Вид витрат	Продукція	
	першого гатунку	вищого гатунку
Прямі витрати на оплату праці (ставка 5 грн за год.)	20	30
Прямі витрати на матеріали	15	20
Обсяг виробництва на наступний рік, од.	40 000	10 000

Загальна річна сума непрямих витрат становить 1000 тис. грн, з них:

- налагодження і переналагодження обладнання 280 тис. грн;
- контроль якості продукції 220 тис. грн;
- витрати на обробку замовлень 240 тис. грн;
- експлуатація і обслуговування обладнання 260 тис. грн.

Бухгалтер-аналітик виділив фактори витрат за видами діяльності з метою більш об'єктивного їх розподілу (табл. 3).

Таблиця 3 – Фактори витрат за видами діяльності

Вид діяльності та фактор витрат	Разом	За видами продукції	
		першого гатунку	вищого гатунку
Налагодження і переналагодження обладнання, рази	100	20	80
Кількість перевірок якості	2000	500	1500
Кількість оброблених замовлень	5000	1500	3500
Використання обладнання, тис. машино-год.	500	350	150

Визначити:

1) повну собівартість кожного виду продукції та ціну її реалізації за традиційним методом розподілу непрямих витрат та за методом АВС;

2) пояснити одержані результати і дати рекомендації керівництву підприємства з питання ціноутворення.

Розв'язання:

Визначимо ставку розподілу накладних витрат пропорційно прямим витратам праці:

1000000 грн : [(40000 од. • 20/5) + (10000 • 30/5)] = 4,55 грн на 1 люд.-год.

або 1000000 грн : [(40000 • 20) + (10000 • 30)] • 100% = 90,91% від прямої оплати праці.

Повна собівартість одиниці продукції:	1/ гатунку	В/ гатунку
матеріали	20	15
оплата праці	20	30
непрямі витрати (90,91%)	18,18	27,27
разом	53,18	77,27
25% націнки		
ціна реалізації	66,48 грн/од.	96,59 грн/од.

Собівартість одиниці продукції за методом АВС:

	1/ гатунку	В/ гатунку
матеріали	15	20
оплата праці	20	30
непрямі витрати	9,13	63,50
разом	44,13	113,50
25% націнки	11,03	28,38
ціна реалізації	55,16 грн/од.	141,88 грн/од.

Таблиця 4 – Розподіл накладних витрат за видами діяльності

Витрати	Разом	Продукція	
		першого гатунку	вищого гатунку
Накладні:			
– переналагодження обладнання (ставка розподілу $280000 : 100 = 2800$ грн/раз)	280000	56000	224000
– контроль якості (ставка розподілу $220000 : 2000 = 110$ грн/раз)	220000	55000	65000
– обробка замовлень (ставка розподілу $240000 : 5000 = 48$ грн/замовлення)	240000	72000	168000
– використання обладнання (ставка розподілу $260000 : 500000 = 0,52$ грн/м.г)	260000	182000	78000
Разом	1000000	365000	635000
Непрямі витрати на одиницю продукції	<b>X</b>	9,13	63,50

Ціна на продукцію першого гатунку при традиційному методі калькулювання завищена, а на продукцію вищого гатунку – занижена порівняно з калькулюванням за витратами діяльності. Метод ABC дає більш реальну оцінку витрат на виробництво, тому ціну бажано встановити виходячи з останніх розрахунків – 55,16 та 141,88 грн/од.

**Висновки.** Таким чином, з наведеного прикладу (1) наочно видно, що ринковий механізм господарювання висуває абсолютно нові вимоги до управлінської інформаційної системи. Згідно з цими вимогами, менеджери, озброївшись надійною інформацією про витрати, приступають до розробки цінової стратегії, що стимулює обсяги продажу найбільш вигідним покупцям. У цьому зв'язку, переваги обліку витрат по видах діяльності для цілей ухвалення управлінських рішень – очевидні. Наприклад (2), у повсякденному житті дуже часто виникають ситуації, які іноді бентежать результатами неправильного розподілу витрат. Припустимо, що ви обідаєте у кафе з трьома колегами. Ви прагнете схуднути, тому відмовляєтеся від коктейлю і десерту й обмежуєтеся тільки салатом. Ваші ж колеги замовляють обід з трьох страв і



спиртне. Коли принесли рахунок, колеги запропонували його суму розділити на четверо, і вам довелося заплатити (за один салат) 150 гривень. На жаль, але така була схема розподілу витрат.

З урахуванням цього нерівноцінного досвіду, наступного разу в цьому ж кафе ви замовляєте мартіні й тирамісу, а ваша частка в рахунку складає всього п'ятдесят гривень! Насправді ви зовсім не любите мартіні, а тирамісу прирікає вас на додаткові півгодини занять на тренажері, однак такий результат впливу схеми розподілу витрат на ваші розумові здібності.

Може здатися, що у наведеному прикладі (2) розглянуто крайній випадок існуючого сьогодення. Проте аналіз витрат на виробництво продуктів у деяких підприємствах показує, що не так вже рідко зустрічаються випадки встановлення ціни, яка не покриває і половини повних витрат. У результаті підприємство дарма витрачає свої зусилля на засоби щодо виробництва продуктів й обслуговування покупців, які не приносять ніякого прибутку. Отже, методика розподілення непрямих витрат традиційним способом дуже нагадує поділ загальної суми рахунку у кафе між усіма споживачами.

За цих обставин, нетрадиційний облік витрат за видами діяльності або метод ABC являє собою ні що інше, як виписування персональних рахунків. Це дозволяє використовувати тільки ту продукцію і обслуговувати «запрошувати на обід» тих покупців, які у змозі сплатити повну суму свого рахунку та позбавитися тих, хто живе за чужий рахунок. Таким чином, ABC забезпечує суттєві конкурентні переваги, а саме успішну діяльність й стабільне становлення на ринку підприємствам, які правильно використовують його основні принципи.

#### *Список літератури*

1. Голов, С. Ф. Управлінський облік [Текст] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець [та ін]. – Житомир : ЖПТ, 2000. – 448 с.
3. Друри Колин. Управленческий и производственный учет [Текст] / Друри Колин. – М. : ЮНИТИ- ДАНА, 2002.
4. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 415 с.
5. Котляров, С. А. Управление затратами [Текст] / С. А. Котляров. – Пб. : Питер, 2005. – 160 с.
6. Миддлтон, Давид. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений [Текст] : [пер. с англ.] / Дэвид Миддлтон. – М. : Аудит, 2002. – 1108 с.
7. Управленческий учет [Текст] / под ред. В. Палия и Р. Вондер Вила. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 480 с.

8. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива [Текст] / Г. Мюллер, Я. Гернон, Г. Миник. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 557 с.

9. Нападовська, Л. Управлінський облік [Текст] : монографія / Л. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука : Освіта, 2000. – 450 с.

10. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуж. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 495 с.

Отримано 15.09.2009. ХДУХТ, Харків.

© І.Б. Чернікова, Л.О. Кирильєва, О.І. Черніков, 2009.

УДК 65.011.47:658.152

**Н.М. Гаркуша**, канд. екон. наук, проф.

**О.В. Прокопова**, канд. екон. наук, доц.

**О.Ю. Ляшенко**, асист.

## **ІНВЕСТИЦІЇ: СУТНІСТЬ, ВИДИ ТА НАПРЯМКИ**

*Надано визначення інвестиційної діяльності як невід'ємного процесу ринкової економіки; узагальнено понятійний апарат щодо сутності інвестицій та їх класифікації; докладно викладена логіка та етапність інвестиційного процесу.*

*Дано определение инвестиционной деятельности как неотъемлемого процесса рыночной экономики; обобщены понятия сущности инвестиций и их классификации; детально изложена логика и этапность инвестиционного процесса.*

*Investment activity as inseparable process of market economy is defined in the article. Conceptual apparatus concerning the essence of investments and their classification is generalized. Logic and stages of the investment process are covered*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інвестиції є визначальним фактором економічного розвитку будь-якої країни. Необхідною умовою стабілізації і подальшого економічного зростання України є активізація інвестиційної діяльності окремих суб'єктів господарювання, адже становлення і повноцінне функціонування ринкових механізмів, розвиток підприємницьких структур, економіки і фінансів країни в цілому можливе лише тоді, коли виробничі підприємства за рахунок втілення інвестиційних проектів сьогодні істотно підвищать рівень одержаних прибутків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різні аспекти сутності, видів та ефективності використання інвестиційних ресурсів доклад-