

3. Офіційний інтернет-ресурс Всеукраїнської професійної бухгалтерської газети «Все про бухгалтерський облік». – Режим доступу : <http://www.vobu.com.ua/>. – Назва з екрану.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI із змінами, внесеними згідно із Законами № 657-VII від 24.10.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрану.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92N із змінами, внесеними згідно із наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. № 627 (з1242-13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. – Назва з екрану.
6. Скриньковський Р.М. Оцінювання фінансового стану: інформаційна основа, показники та потенційно можливі проблеми / Р.М. Скриньковський, Є.О. Зубченко, В.І. Пацкаль // Mater. IX mezin. vědecko – prak. konf. [«Věda a vznik – 2012/2013»], (Česká republika, Praha, 27.12.2012 r. – 05.01.2013 r.). – Díl 12. Ekon. vědy: Praha. PN «Education and Science» s.r.o., 2012/2013. – St. 27-30.
7. Тарасюк, Г. М. Планування діяльності підприємства [Текст] : навч. посіб. / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К. : Каравела, 2003. – 432 с.
8. Фінанси підприємств : [підруч.] / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – [3-тє вид., перероб. та доп.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 460 с.
9. Фінансова діяльність підприємства: [підруч.] / Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я. – [2-ге вид. перероб. і доп.]. – К. : Либідь, 2002. – 384 с.

**Духновская Л. Н.
Скоморохова С. Ю.
Горбачова А. А.**

Национальный университет пищевых технологий

МЕТОДЫ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ МАЛОЦЕННЫХ НЕОБОРОТНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Резюме

В статье представлена сущность амортизации. Раскрыты методы начисления амортизации. Доказано, что процесс начисления амортизационных отчислений в Украине законодательно урегулирован.

Ключевые слова: амортизация, предприятие, бухгалтерский учет, методы начисления амортизации, малоценные необоротные материальные активы, кодекс.

**Dukhnovska L. M.
Skomorokhova S. Y.
Gorbacheva A. A.**

National University of Food Technologies

METHODS ARE LOW-VALUE NON-CURRENT ASSETS

Summary

The article presents the essence of depreciation. Disclosed depreciation methods. It is proved that the process of calculation of depreciation deductions in Ukraine legally regulated.

Key words: depreciation, enterprise, accounting, depreciation methods, lawbook.

УДК 657

Іванюта О. В.

Житомирський державний технологічний університет

РОЗВИТОК ФУНКЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

Розглянуто передумови розвитку функціональних систем обліку витрат і особливості їх впливу на організацію бухгалтерського обліку накладних витрат для задоволення управлінських потреб.

Ключові слова: витрати, накладні витрати, функціональні системи, облік витрат, організація обліку.

Постановка проблеми. Сучасний рівень розвитку ринкової економіки в умовах чергового етапу фінансово-економічної кризи вимагає нових підходів до управління витратами. На перший план висувуються економічні критерії оцінки ефективності. Розвиток технологій та інновації змушують підприємства здійснювати відповідні перетворення в своїх організаційних структурах, що призводить до масштабних змін в структурі витрат. При цьому спостерігається зростання величини витрат, безпосередньо не пов'язаних зі

зміною обсягів виробництва. Такі зміни, зокрема в частині накладних витрат, призводять до необхідності перегляду підприємствами організації та методики бухгалтерського обліку, враховуючи, що традиційна методика обліку не забезпечує систему управління необхідною інформацією для оперативного та стратегічного управління господарською діяльністю.

Традиційні підходи до розподілу та управління витратами, а також ціноутворення не відповідають вимогам сучасного виробництва, яке стало

більш капітало- і наукомістким з відносно високим рівнем накладних витрат порівняно з основними. Накладні витрати, що виникають не самі по собі, а внаслідок відповідної діяльності (наприклад, зберігання продукції), призводять до необхідності обліку витрат за видами діяльності, тобто до розвитку функціонального підходу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок в розвиток теоретичних і методичних аспектів обліку та поведінки витрат здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені Р. Аккофф, А.Ф. Аксененко, М.А. Баканов, І.А. Басманов, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, А.А. Додонов, К. Друри, М.Х. Жебрак, В.Б. Івашкевич, Н.П. Кондраков, І.С. Маргуліс, І.С. Мацкевічус, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, А.П. Рудановський, С.А. Стуков, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет та ін.

Під впливом науково-технічного прогресу виникла необхідність перегляду управлінських функцій і впровадження на підприємствах нових підходів до обліку витрат, а також появи в господарській практиці кінця 80-початку 90-х років ХХ ст. функціональних систем обліку. Наукове обґрунтування їх застосування здійснили зарубіжні вчені М.А. Бахрушина, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, Р. Купер, Р. Каплан, К. Друри, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Облік і розподіл накладних витрат в спеціальній літературі займає вагоме місце, однак потребує вивчення особливостей розвитку функціональних систем обліку накладних витрат для визначення можливостей удосконалення організації і методики обліку витрат на основі здійснення достовірної і оперативної оцінки собівартості, що сприятиме підвищенню ефективності управління витратами підприємства. Особлива актуальність визначається кризою конкурентоспроможності українських підприємств, яка зумовлена недостатньою технічною оснащеністю виробництва та його застарілим станом.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження особливостей розвитку функціонального підходу до обліку накладних витрат і формулювання з урахуванням його специфіки пропозицій щодо удосконалення організації і методики обліку накладних витрат для забезпечення достовірної і оперативної оцінки собівартості та підвищення ефективності управління витратами підприємства в цілому.

Виклад основного матеріалу. У статтях Р. Купера і Р. Каплана розкрито основні ідеї функціональної системи калькулювання витрат (activity-based costing systems) [1, с. 337]. Назва activity-based costing почала використовуватися вітчизняними вченими як АВ-костинг, поопераційне калькулювання, калькулювання за операціями, калькулювання дій, калькулювання за функціями, ФВА.

Російський вчений В.Е. Керімов запропонував визначати даний метод як функціональний облік витрат, В.Б. Івашкевич – як функціональний облік витрат та результатів діяльності, К. Друрі – як функціональна калькуляція собівартості. У даному дослідженні за основу взято підхід В.Е. Керімова – функціональний облік витрат, в основі якого є визначення фактору витрат. Факторами витрат є фактори, що впливають на розмір і динаміку накладних витрат, а також показники, через які виражені накладні витрати.

Традиційна методика обліку витрат передбачає, що фактором витрат є витрачена праця, що

за відповідних історичних умов відповідало дійсності. Однак на практиці цей фактор витрат не завжди ключовий, а тому, як обґрунтовують П. Атрилл і Е. МакЛейні [2, с. 143], основна відмінність між традиційним і функціональним підходами полягає в наступному:

1) за традиційного підходу накладні витрати визнавалися витратами на обслуговування об'єктів витрат, тому вони нараховувалися на одиниці об'єктів. Функціональний підхід передбачає, що накладні витрати обумовлені одиницями об'єкта витрат, тому всі витрати, пов'язані з відповідним видом діяльності, повинні відноситися до сукупності накладних витрат. За рахунок виділення факторів витрат, накладні витрати розподіляються за видами продукції (робіт, послуг) відповідно до того, як кожна одиниця продукції «формує» такі витрати. Отже, розподіл накладних витрат за функціональним підходом відрізняється від традиційного, за якого накладні витрати розподіляються за виробничими підрозділами, але в обох підходах витрати нараховуються на одиниці об'єкта витрат;

2) за традиційного підходу, накладні витрати розподіляються з використанням розрахованих ставок для їх розподілу, наприклад, пропорційно понесеним витратам на заробітну плату робітників, і нараховуються на одиницю продукції відповідно до того, скільки нараховано заробітної плати за виробництво конкретних видів продукції. За функціонального підходу всі накладні витрати спочатку розподіляються за сукупними факторами витрат, а пізніше нараховуються на одиниці продукції відповідно до ставок факторів витрат. Ставка фактору витрат відображає ступінь участі кожної конкретної одиниці фактору витрат в формуванні частини накладних витрат. Отже, забезпечується причинно-наслідковий вплив обсягу діяльності та витрат, а розподіл накладних витрат відбувається з урахуванням того, в яких видах діяльності задіяні обслуговуючі підрозділи підприємства.

Отже, розподіл витрат за функціональним підходом відрізняється від традиційного, за якого накладні витрати розподіляються за виробничими підрозділами за єдиною ставкою розподілу, а надалі в обох випадках після накопичення витрат розподіляються на одиниці об'єкта обліку витрат – види діяльності (або центри витрат). Відповідно, за функціонального підходу використовується більша кількість центрів і факторів витрат, що підвищує точність встановленого взаємозв'язку між ресурсами та цільовими витратами. Традиційна методика відображає розподіл накладних витрат менш точно, оскільки обрані фактори витрат не відображають причинно-наслідкову залежність між витратами на допоміжну діяльність і цільовим призначенням витрат.

Таким чином, оскільки в основі функціонального підходу ключовим є питання про те, для чого фактично використані придбані ресурси, а не на які ресурси використовувалися грошові кошти, накладні витрати на придбання ресурсів пов'язуються з виробленою продукцією (роботами, послугами), що забезпечує управління витратами на основі видів діяльності. Це забезпечує зв'язок витрат за видами діяльності з попиту, який створюють окремі види продукції на види діяльності. Показники, які ідентифікують зв'язок між видами діяльності та об'єктами витрат, є кількісними вимірниками обсягу діяльності. Відповідно, інформація про витрати, зібрана за видами діяль-

ності, забезпечує можливість скорочення витрат на допоміжні види діяльності.

Історичними та економічними передумовами формування функціонального обліку витрат є, передусім, активний розвиток на Заході у 80-90-х рр. ХХ ст. нових підходів у менеджменті та бухгалтерському обліку, що базуються на управлінні окремими операціями для оцінки ефективності діяльності окремих структурних підрозділів (або центрів витрат).

Система розподілу накладних витрат пройшла ряд етапів у своєму розвитку:

- застосування в якості бази розподілу прямих витрат на оплату праці (кінець ХІХ – перша половина ХХ ст.);

- використання в якості бази розподілу машино-годин, людино-годин, кВт/годин, прямих витрат на оплату праці (друга половина ХХ-початок ХХІ ст.);

- впровадження методу АВС (кінець ХХ-початок ХХІ ст.) для реінжинірингу бізнес-процесів і забезпечення інформацією управління в гнучких організаційних структурах. Основні завдання, які дозволяє вирішити підприємствам застосування функціонального обліку витрат досліджені К. Друрі [1, с. 309] і зводяться до: 1) ціноутворення на основі витрат;

2) прийняття рішень про придбання або виробництво продуктів; 3) скорочення витрат; 4) бюджетування; 5) проектування нових видів продукції; 6) аналізу рентабельності в розрізі покупців; 7) управління витратами через систему моделювання витрат.

Таким чином, глобальна конкуренція з 80-х років ХХ ст. призвела до того, що помилки в управлінні на основі недостатньої і недостовірної інформації почали призводити до появи збитків або банкрутства підприємств. За таких умов стрімко зріс попит на більш чіткі дані про собівартість продукції, виникла потреба в удосконаленні механізму розподілу накладних витрат, що враховує причинно-наслідкову залежність понесених витрат з відповідними видами діяльності.

Однак критики функціонального обліку витрат вважають, що вивчення накладних витрат для визначення факторів їх формування є занадто трудомістким і витратним процесом, а одержані вигоди в частині більш точного розрахунку собівартості та можливості контролювати витрати не виправдовують зусиль на їх вивчення. Функціональний підхід критикують також тому, що обчислений показник повної собівартості теж не є цілком достовірним, оскільки для його розрахунку зазвичай використовуються минулі витрати, що є завжди нерелевантними для прийняття рішень. При цьому можливі витрати, які мають вагомий вплив, ігноруються [3, с. 148]. Однак прихильники повної собівартості (вчені К. Друрі, В.Б. Івашкевич, О.П. Каверіна) у своїх дослідженнях підтверджують її релевантність за рахунок того, що цей показник представляє дійсну протягом певного часу інформацію про середні витрати, а «релевантна собівартість» стосується лише обставин, характерних для досить нетривалого періоду часу.

Вчені Ч. Хорнгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар [4, с. 200] визначили напрямки удосконалення функціонального підходу до розподілу накладних витрат:

1. Прямі витрати. Необхідно досліджувати всі економічно можливі варіанти прямого віднесення витрат для зменшення частки непрямих витрат.

2. Групування накладних витрат. Визначення

і розширення груп накладних витрат, поки останні в кожній з них не будуть однорідними. Це дозволить встановити причинно-наслідкові зв'язки з базою розподілу накладних витрат.

3. База розподілу. Визначення бази розподілу для кожної групи накладних витрат.

Таким чином, в основі функціонального підходу застосовуються окремі положення, що впливають на організацію бухгалтерського обліку накладних витрат з метою отримання інформації для управління:

1) при управлінні потрібно врахувати, що переважна частка накладних витрат є релевантними. Відповідно, організація бухгалтерського обліку на рівні конкретного підприємства з урахуванням ряду внутрішніх факторів впливу на облікову політику повинна передбачати розрізи аналітики в робочому плані рахунків, первинні документи та внутрішню бухгалтерську звітність про накладні витрати;

2) для забезпечення дієвості управління на підставі доречної та достовірної інформації необхідно слідкувати за потенційно неприбутковою продукцією (роботами, послугами). В частині організації бухгалтерського обліку ці заходи можливо забезпечити за допомогою визначення відповідального облікового працівника (або аналітика), а також складання внутрішньої звітності за даними аналітичного обліку за видами продукції (робіт, послуг);

3) рішення про вибір видів продукції (робіт, послуг) для виробництва здійснюється комплексно з урахуванням асортиментної політики, що на рівні організації обліку повинно бути забезпечено шляхом вибору методу калькулювання собівартості продукції, факторів витрат і порядку їх розподілу.

Раціонально організований бухгалтерський облік накладних витрат з використанням функціонального підходу забезпечує такі переваги:

1) можливість виявлення взаємозв'язку між формуванням витрат і факторами, що зумовили ці витрати;

2) визначення напрямів використання ресурсів;

3) обчислення собівартості продукції, оцінка результатів діяльності окремих підрозділів підприємства на підставі показників якості роботи, часу і витрат на виконання окремих функцій;

4) забезпечення бази для ціноутворення і формування асортиментної політики.

Сферою застосування функціонального обліку витрат є, передусім, багатоміномклатурне виробництво з високою питомою вагою накладних витрат на підприємстві з гнучкою системою організації управління. За функціонального підходу описується механізм формування собівартості продукції (робіт, послуг) на основі собівартості операцій і ресурсів, використаних у процесах виробництва. Відповідно, забезпечується визначення собівартості та інших характеристик продукції в цілому та в розрізі її споживачів на основі систематизації витрат за функціями (виробництво, збут продукції, постачання, маркетинг, технічне забезпечення, обслуговування діяльності та ін.).

Організаційна структура системи управління кожного підприємства багатогранна, зокрема, в структурному, технологічному та інформаційному розрізах. Таким чином, виділяються окремі сфери для управління, а також виникають проблеми їх інтегрованого інформаційного забезпечення. Виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) передбачає ресурсне забезпечення, рівень якого впливає на стан економіки підприємства.

Тому адміністрація підприємства зацікавлена в інформації про собівартість виробництва та допоміжних робіт, зростає важливість раціональної організації бухгалтерського обліку витрат.

Для організації обліку витрат в частині розробки облікової політики підприємства важливе значення має визначення точного співвідношення витрат на виробництво продукції з отриманим результатом. Розгалужена організаційна структура підприємств (розгалужена мережа допоміжних підрозділів, що надають послуги для виробництва) призводить до появи труднощів для визначення собівартості таких послуг. Відповідно, необхідною є система бухгалтерського обліку витрат, що забезпечує розподіл накладних витрат за видами діяльності, формування інформації про витрати за кожним напрямом для прийняття правильних рішень.

Виробнича структура підприємств, крім перерозподілу послуг допоміжних цехів, може передбачати необхідність розподілу витрат за функціями (загальне управління, інженерне, економічне конструкторське, технічне, науково-технічні роботи тощо). Дані види діяльності також необхідно відносити до факторів витрат. Отже, використання функціонального підходу дозволяє калькулювати витрати за видами діяльності, відслідковувати їх до рівня конкретних видів продукції за допомогою системи факторів витрат.

Розвиток методики функціонального обліку витрат для розподілу непрямих витрат обумовлено виділенням такого об'єкта обліку, як операція. З розвитком менеджменту операцій (АВМ) та інформаційного забезпечення АВС (поопераційне калькулювання), функціональний підхід до роз-

поділу накладних витрат почав визнаватися не лише методом, що забезпечує калькулювання собівартості продукції, але й методом, що дозволяє обчислити собівартість операції з управління витратами через відповідні види діяльності. Отримана інформація надалі є базою ціноутворення, вибору асортиментної політики, прийняття рішення щодо виробництва або придбання напівфабрикатів, оцінки ефективності окремих бізнес-процесів, ефективного управління накладними витратами за рахунок наявності можливостей для аналізу причин їх виникнення, забезпечення внутрішньо-фірмового госпрозрахунку.

Висновки і пропозиції. Проведене дослідження застосування функціональних систем обліку витрат дозволило підтвердити переваги функціонального підходу порівняно з традиційним щодо розподілу накладних витрат за видами діяльності. У цілому функціональний облік витрат є засобом, що дозволяє більш точно та достовірно обчислити собівартість операцій, процесів і результатів в розрізі видів продукції (робіт, послуг), а також представити інформацію щодо напрямків використання ресурсів підприємства, оцінити результати діяльності окремих підрозділів підприємства та розробити заходи щодо усунення непродуктивних витрат.

Використання функціонального підходу передбачає відповідну організацію бухгалтерського обліку витрат як комплекс дій адміністрації підприємства щодо визначення питань методики обліку та розподілу накладних витрат за видами діяльності з урахуванням організаційної структури підприємства.

Список літератури:

1. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / Колин Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 646 с.
2. Атрилл П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров / П. Атрилл, Э. МакЛейни ; пер. с англ. [С.Л. Каньгин]. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
3. Апчерч А.А. Управленческий учет: принципы и практика / А.А. Апчерч ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 920 с.
4. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Даттар ; пер. с англ. [О.А. Пинус, Е.С. Шумейко и др.]. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

Иванюта А. В.

Житомирский государственный технологический университет

РАЗВИТИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ: ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ АСПЕКТ

Резюме

Рассмотрены условия развития функциональных систем учета расходов и особенности их влияния на организацию бухгалтерского учета накладных расходов для удовлетворения управленческих нужд.

Ключевые слова: расходы, накладные расходы, функциональные системы, учет затрат, организация учета.

Ivanuta O. V.

Zhytomyr State Technological University

THE DEVELOPMENT OF FUNCTIONAL SYSTEMS OF COST ACCOUNTING: AN ORGANIZATIONAL ASPECT

Summary

The preconditions of functional systems of cost accounting and especially their impact on the organization of accounting overheads to meet the management needs have been considered.

Key words: costs, overhead, functional systems, cost accounting, accounting organization.