

## ЗАСТОСУВАННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНО-ВАРТІСНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПО НАДАННЮ МАРКЕТИНГОВИХ ПОСЛУГ

**Ларікова С.С., аспірантка кафедри „Фінанси”**

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

*У статті досліджено існуючі методи обліку витрат та подано етапи розподілу витрат по наданню маркетингових послуг з використанням функціонально-вартісного методу. Для цілей бухгалтерського обліку наведено класифікацію функцій і чинників, які визначатимуть склад витрат по наданню маркетингових послуг та деталізовано План рахунків.*

*In the article, the existent methods of account of charges are explored and the stages of allocation of charges after the giving of marketing services with the use of functional-cost method are given. For the aims of record-keeping classification of functions and factors which will determine composition of charges after the giving of marketing services and Card of accounts is gone into detail is resulted.*

В даний час відбувається розширення і ускладнення господарських процесів на підприємствах. Саме тому виробничий процес стає підлеглим іншим процесам, до яких належить надання маркетингових послуг. Це приводить до виникнення витрати по наданню маркетингових послуг.

Зміна умов діяльності підприємств у свою чергу вимагає перебудови всієї системи бухгалтерського обліку, доповнення традиційних прийомів і методів та залучення нових об'єктів обліку. При виборі обґрунтованого методу обліку необхідно визначити систему формування інформації про процеси господарської діяльності і супутні витрати. Тому вочевидь, що організація системи бухгалтерського обліку повинна враховувати специфіку процесу по наданню маркетингових послуг, а саме умови формування цих витрат.

На думку Керімова В.Е., в поняття методу входять не тільки прийоми (способи) числення собівартості одиниці продукції, але і порядок оцінки витрат, характер виробничого процесу, повнота включення витрат в собівартість продукції, робіт, послуг [1, с.58].

У теорії управління деякі вчені розглядають метод, як спосіб координації дій органів управління організацією для досягнення окресленої мети [4, с.95]. Тому слід зауважити, що кожен метод для окремого об'єкту витрат є спеціальним та унікальним.

У сучасній економічній науці використовуються різноманітні методи обліку витрат. Так для цілей бухгалтерського обліку використовуються методи обліку витрат за фактичною, плановою та нормативною собівартістю. Керімов В.Е. вважає, що метод обліку витрат за фактичною собівартістю є найбільш простим в розрахунках. Але відсутні нормативи для контролю кількості використаних ресурсів та цін на них, а тому неможливо визначити місця, винуватців та причини відхилень і провести розрахунок фактичної собівартості можна лише в кінці звітного періоду.

Метод обліку витрат за нормативною собівартістю більш ефективно вирішує завдання управління витратами, але це дуже трудомісткий процес, який вимагає організувати облік в межах норм витрат та за їх відхиленнями [1, с. 62].

Метод обліку витрат за плановою собівартістю полягає у складанні прогнозу на майбутнє, за допомогою стандартів витрат. Для цього варто використовувати технологічну документацію, дані про ціни постачальників на наступні періоди, експертні оцінки. Стандарти витрат встановлюються на довгий період і переглядаються дуже рідко, що є недоліком цього методу.

Названі методи обліку витрат не враховують змін собівартості маркетингових послуг від обсягу їх надання, а також існування великої кількості видів витрат в склад яких входять і витрати по наданню маркетингових послуг, які мають напівзмінний характер. Тому в рамках бухгалтерського підходу в теорії та практиці західного обліку застосовуються різноманітні методи.

У зарубіжній системі обліку американськими економістами Г. Емерсоном, Т. Дауні досліджено систему «стандарт-кост». Подальший розвиток ця система набула у роботах російських (І.А. Басманов, П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, А.Ш. Маргуліс, І.С. Мацкевічюс, П.П. Новиченко, В.Ф. Палій, В.В. Петров, С.С. Сатубалдін, А.Д. Шеремет) та вітчизняних вчених (І.О. Герасіменко, С.Ф. Голов, Т.О. Мулик, С.О. Олійник, М.Г. Чумаченько). Дана система направлена на контроль за використанням прямих витрат виробництва, а для контролю накладних витрат використовуються суміжні калькуляції. Витрати, які не перевищують встановлені стандарти включаються у виробничу собівартість. Виявлені відхилення (перевищення встановленого стандарту) покриваються за рахунок фінансових результатів підприємства.

Систему обліку «директ-костинг» уперше введено Д.Ч. Гарісоном у 1936 році, пізніше дослідження проводили Дж. Вільямс та К. Румпель. З урахуванням ринкових умов економіки І.О. Герасіменко, Л.В. Нападовська, С.О. Ніколаєва, С.А. Стуков дослідили та визначили можливості застосування такої системи в бухгалтерському обліку українських підприємств.

На думку Попович В., директ-костинг є системою управлінського обліку, яка включає облік та аналіз витрат і результатів та направлена на прийняття управлінських рішень [5, с.167].

У роботах багатьох науковців з бухгалтерського обліку використовується термін «облік обмеженої або скороченої собівартості», а де коли «маржинальний метод бухгалтерського обліку», характерною рисою яких є розподіл витрат на постійні та змінні залежно від обсягу виробництва або діяльності. Постійні витрати в собівартість продукції, робіт, послуг не включаються, а списуються на результати підприємства.

В економічній літературі досліджені також абзорпшн-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг та кост-кілінг [2, с. 46].

Абзорпшн-костинг використовують на підприємствах з індивідуальним типом виробництва, де продукція виготовляється за індивідуальними замовленнями та безперервному виробництві. Сутність такого методу полягає у включенні всіх видів витрат у собівартість продукції, робіт, послуг.

Метод таргет-костинг орієнтований на вимоги ринку і клієнтів та розглядає продукт впродовж усього життєвого циклу. На основі ціни встановлюється гранично припустима собівартість. Якщо величина витрат перевищує таку собівартість, то підприємство має можливість її змінити і таким чином ліквідувати непродуктивні витрати.

Кайзен-костинг створений у Японії та схожий з таргет-костингом. Сутність даного методу полягає у постійному і всеосяжному вдосконаленні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх працівників. Головною метою цього методу є постійне децентралізоване й повсюдне зменшення витрат, які складають цільову собівартість.

Застосування кост-кілінгу передбачає зменшення тих витрат, що не орієнтовані на формування доходу у короткостроковому майбутньому. При постійному застосуванні такого методу не відбуватиметься розвиток підприємства, а періодичне - дає змогу лише тримати витрати на певному рівні [2, с. 52].

Дані методи направлені на вивчення проблем обліку витрат і їх розподіл. Вивчення структури і процесу формування маркетингових послуг у вітчизняній літературі не існує. Тому питання розподілу витрат по наданню маркетингових послуг між об'єктами калькулювання потребує вивчення та визначення для цього необхідного методу.

В умовах переходу підприємств до маркетингової концепції управління і широким використанням маркетингових послуг, вживання існуючих методів обліку витрат є недоцільним з двох причин:

по-перше, обсяг даних витрат не пов'язаний з особливостями виробничих процесів, що викликає певні труднощі при оцінці їх частки, яка доводиться на одиницю продукції або послуг. Вживання необґрунтованої бази для розподілу частини витрат по наданню маркетингових послуг (пропорційно прямим витратам праці, виробничої собівартості, тощо) може істотно змінювати дійсну собівартість окремих видів продукції і послуг;

по-друге, встановлення цін на основі такої інформації про собівартість може привести до змін в цінній політиці, і як наслідок, до помилкових рішень в області асортименту, втраті конкурентоспроможності підприємства та зниженню прибутку.

Тому для цілей бухгалтерського обліку витрат по наданню маркетингових послуг доцільно використовувати функціонально-вартісний метод. Він дозволяє враховувати відмінності в споживанні ресурсів. Система обліку витрат з використанням функціонально-вартісного методу припускає, що витрати виникають в процесі господарської діяльності і продукти створюють попит на ці види діяльності. Такий підхід дозволяє краще розуміти причини виникнення необґрунтованих витрат і їх зв'язок з окремими видами продукції і групами споживачів.

Основною особливістю формування витрат при використанні даного методу, є виділення функціональних витрат [3,с.11]. Ці витрати будуть розподілятися відповідно до обраної бази, що є основою для перенесення таких витрат на окремі види продукції (з виробництвом і збутом яких вони пов'язані) та на окремих споживачів або на окремі структурні підрозділи, які виконують відповідні функції.

Для визначення частки витрат по наданню маркетингових послуг, з використанням функціонально-вартісного методу, необхідно застосовувати інформацію про параметри процесів по видах продукції та споживачам. Ця інформація необхідна керівництву підприємства для складання товарної та цінової політики. Вживання функціонально-вартісного методу обліку витрат по наданню маркетингових послуг необхідно здійснювати поетапно.

На першому етапі виявляються всі можливі функції, які потім розподіляються на групи: ті, які впливають і не впливають на цінність процесу. Далі на цьому етапі проводиться розробка єдиного ре-

естру видів функцій і чинників, що відносяться до процесу по наданню маркетингових послуг. Ці функції можна навести у вигляді класифікації (табл. 1).

Таблиця 1

**Класифікація функцій і чинників, що відносяться до процесу надання маркетингових послуг**

Функції	Операції по виконанню функції	Чинник витрат
Маркетингові дослідження	Створення механізму збору і аналізу зовнішньої і внутрішньої інформації, розробка плану досліджень, проведення дослідження (анкетування, опитування), обробка результатів дослідження	кількість груп (асортимент товарів, види послуг, постачальники, конкуренти, споживачі), термін виконання
Сегментація ринку	Формування сегментів споживчого ринку	термін виконання, обсяг інформації
Позиціонування продукту	Виявлення і аналіз величини місткості ринку і частки ринку, визначення конкурентоспроможності, стабільність попиту	кількість асортиментних груп
Отримання і придбання необоротних активів	Дослідження ринку збуту, обробка результатів дослідження, амортизація необоротних матеріальних активів, ремонт, страхування, охорона	кількість груп, термін виконання
Моніторинг конкурентів	Аналіз конкурентів і їх рекламної активності	кількість груп, термін виконання
Реклама	Розміщення різних видів реклами	рекламна площа, кількість друкарських сторінок; кількість одиниць ефірного часу
Транспортування	Доставка товарів споживачам, транспортно-експедиційні послуги, розвантаження та завантаження	вага (обсяг), кількість укладених угод
Складування	Оренда приміщення або складу, заробітна платня складських працівників	орендна площа у м <sup>2</sup>
Зв'язки з громадськістю	Закупівля і створення рекламних матеріалів (стенди); розробка торгової марки або логотипу; виробництво і розсилка річного звіту; друк купонів; спонсорство; святкування з клієнтами ювілеїв; організація свят; придбання (виробництво) подарунків і сувенірів	кількість виготовлених плакатів, стендів; рекламна площа; кількість товарних груп, що беруть участь у акції
Стимулювання продажу	Розробка аудіовізуальних матеріалів і виробництво предметів для їх використання, поштова розсилка листів, навчання персоналу пов'язаного з реалізацією продукції і послуг, організація зустрічей з новими споживачами	кількість груп, термін виконання, кількість нових споживачів
Оплата праці і комісійна винагорода	Нарахування заробітної платні, встановлення премій та винагород в залежності від суми угоди (кількість реалізованих угод)	кількість працівників, їх стаж роботи, кількість відпрацьованого часу, кількість укладених угод або сума угоди

Для впорядкування інформації і подальшого складання звітності по цих операціях, функціях і всьому процесу по наданню маркетингових послуг пропонується розробити кодування цих функцій, яке дозволить деталізувати План рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2).

**Деталізація Плану рахунків бухгалтерського обліку,  
відповідно до вимог функціонально-вартісного методу**

Синтегичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку) (розроблено автором)		Сфера застосування
код	назва	код	назва	
93	Витрати на збут (витрати по наданню маркетингових послуг)	930	Маркетингові дослідження	Усі види діяльності
		931	Витрати на рекламу	
		932	Позиціонування продукту та сегментація ринку	
		933	Отримання і придбання необоротних активів	
		934	Моніторинг конкурентів	
		935	Транспортування й складування	
		936	Зв'язки з громадськістю	
		937	Стимулювання продажу	
		938	Оплата праці і комісійна винагорода	
		939	Інші витрати	

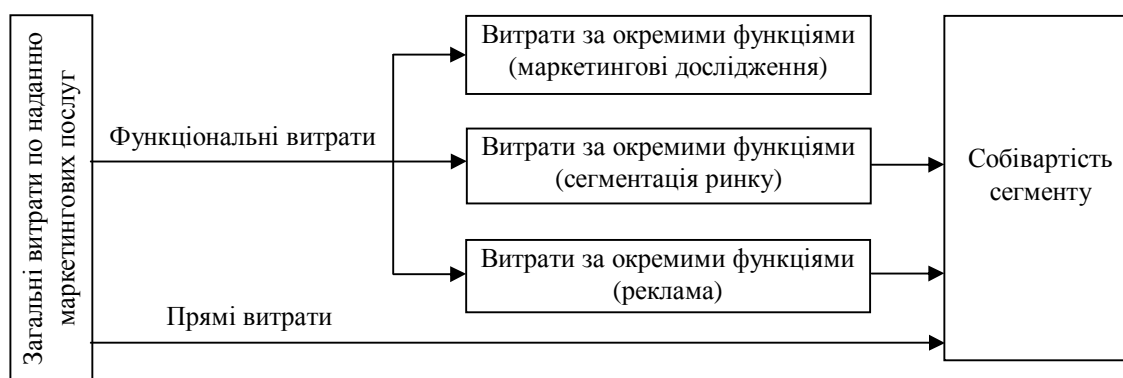
На другому етапі починається перегрупування загальних статей витрат, які не переносяться на об'єкт обліку у функціональні статті витрат. Це дозволить збільшити прозорість витрат періоду, які в даний час розповсюджуються на всі види діяльності, більш конкретизувати перелік «інших витрат операційної діяльності» і точніше визначити вартість окремих функцій.

Третій етап припускає акумуляцію інформації про витрати по виділених функціях в єдиний вартісний комплекс всього процесу надання маркетингових послуг. Це необхідно для визначення прямих витрат та їх віднесення на окремий об'єкт калькуляції (групу продукції, споживача).

На четвертому етапі необхідно провести розрахунок ставок чинників витрат для визначення собівартості сегменту (тобто витрати за окремими функціями). Для цього використовуються одержані на попередньому етапі вартісна оцінка різних функцій і затверджені на другому етапі чинники витрат.

П'ятий етап передбачає розподіл функціональних витрат на носії витрат відповідно до обсягу спожитих чинників. Носіями витрат (об'єктом калькуляції) можуть виступати окремі види продукції, замовлення або ринкові сегменти. Розподіл загальних витрат, які накопичуються на рахунку 93 «Витрати на збут», пропонується відобразити у вигляді моделі (рис. 1).

На шостому етапі, відбувається процес калькулювання витрат на окремі калькуляційні групи. Фактично розраховується внесок процесу по наданню маркетингових послуг в процес формування собівартості продукції.



**Рис. 1. Модель розподілу загальних витрат по наданню маркетингових послуг за сегментами**

На завершальному, сьомому етапі передбачається проведення контролю й аналізу маркетингового плану, де порівнюється реальний рівень витрат по наданню маркетингових послуг із запланованим або окремими результатами, та проводиться відповідне корегування. Також з'являється можливість провести оцінку ефективності витрат по наданню маркетингових послуг та модернізувати цей процес для підвищення продуктивності роботи підрозділів підприємства.

На відміну від традиційних систем розподілу накладних витрат, у функціонально-вартісному ме-

тоді розподіл витрат по наданню маркетингових послуг проводиться виходячи з об'єктивного взаємозв'язку обсягу спожитих функцій з конкретними носіями витрат. Ці витрати пов'язані з певним складом об'єктів калькуляції, який може включати як всі, так і окремі види продукції. І якщо якийсь носій витрат не споживає ресурси при виконанні окремої функції, то він не повинен приймати на себе частину пов'язаних з цим витрат.

Розрахунок собівартості процесу по наданню маркетингових послуг, аналогічний розрахунку собівартості продукції при різних способах калькулювання. Тобто, спочатку відокремлюються прямі витрати по виконанню маркетингових функцій, які відносяться до даного виду продукції, а потім накладні витрати по наданню маркетингових послуг розподіляються на окремі види продукції відповідно до обсягів спожитих функцій.

Порівняльний аналіз методів обліку витрат показав, що традиційні методи орієнтовані на виробничі витрати і мають ряд недоліків. Головним чином це пов'язано з тим, що надання маркетингових послуг має особливі умови формування витрат, які повинні бути враховані при виборі методу обліку. Тому для обліку витрат по наданню маркетингових послуг було запропоновано використовувати функціонально-вартісний метод, який орієнтований на облік і аналіз витрат шляхом вартісної оцінки окремих функцій і бізнес-процесів. Використання даного методу дозволить більш обґрунтовано визначати частку витрат по наданню маркетингових послуг в окремих видах продукції, групах споживачів, сегментах ринку та надавати оцінку їх ефективності.

Для організації бухгалтерського обліку витрат по наданню маркетингових послуг у статті розроблено:

- класифікацію функцій і чинників, які визначатимуть склад цих витрат;
- етапи застосування функціонально-вартісного методу обліку витрат;
- модель розподілу загальних витрат за сегментами;
- деталізовано План рахунків, за допомогою якого можна проводити облік, контроль і аналіз витрат по наданню маркетингових послуг відповідно до вимог методу, який пропонується використовувати.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета затрат в коммерческих организациях: Учебное пособие. - М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 144 с.- (Высшее экономическое образование).
2. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапюнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства. – Монографія. – Київ: Лібра, 2007. – 320с.
3. Кривоклякіна С.С. Сегментний аналіз маркетингових витрат//Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету «Наукові записки». Випуск 16 / Ред. кол. Шкарабан С.І. (гол. редактор) та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2006р. – С. 254–256.
4. Менеджмент: Учебник / В.Г. Ильошенко, В.В. Рыбак, Г.К. Губерная. – Донецк: ООО «Андромеда-4», 1998, – 339 с.
5. Попович В. Особливості калькулювання витрат на виробництво послуг готелів за системою «директ-костинг»//Збірник наукових праць молодих вчених ТНЕУ «Наука молода» Вип. 6. – Тернопіль: «Економічна думка» ТНЕУ, 2006. – С. 166–169.