

*В. М. Хончан,  
к. е. н., Тернопільський національний економічний університет*

## ОЦІНКА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

*Розроблено пропозиції щодо ефективного інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства. Проведено оцінку вибору оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.*

*Suggestions for effective information provision system of cost management company. The estimation of the choice of optimal method of cost accounting and costing.*

*Ключові слова: методи обліку, витрати, управління діяльністю підприємства.  
Key words: methods of accounting, cost management of the company.*

### ВСТУП

На всіх стадіях інформаційного забезпечення управління підприємством необхідна грошова оцінка об'єктів. Найбільш розповсюдженою в світовій та вітчизняній практиці для оцінки є первісна вартість об'єкта обліку. В такому випадку оцінка означає визначення собівартості об'єкта на даний момент. Отже, оцінка об'єктів обліку залежить від калькуляції як одного з елементів методу бухгалтерського обліку. Калькулювання собівартості продукції можна розглядати як сукупність прийомів та методів, що забезпечують визначення собівартості продукту чи процесу.

Одним із проблемних питань, які ставляться при дослідженні проблем обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, є їх взаємозв'язок.

На нашу думку, з метою створення і функціонування ефективної системи управління витратами в сучасних умовах необхідно облік витрат і калькулювання собівартості розглядати комплексно, в тісному зв'язку один з одним.

### ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Головним питанням, яке визначає зміст внутрішньогосподарського обліку, а також ефективне інформаційне забезпечення системи управління витратами, є вибір оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Під методом розуміють:

1) спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя;

2) прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності (науці, виробництві тощо) [1, с. 177].

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [2, с. 194]. Як єдиний процес, облік витрат та калькулювання складається з двох взаємопов'язаних етапів. Перший — облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку, другий етап — калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

З такої позиції методи калькулювання можна розглядати як методи обліку витрат, які використовують для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

У вітчизняній практиці найчастіше зустрічається поділ методів калькулювання собівартості на позамовний, попередільний та нормативний. Однак, ми підтри-

муємо думку Ф.Ф. Бутинця [2, с. 188] та інших авторів, що така класифікація не є досконалою, оскільки перші два методи поділяються залежності від періодичності калькулювання, а останній — від методу обліку витрат. Тобто облік за нормативними чи фактичними витратами можна застосовувати як в попроцесному, так і в позамовному калькулюванні собівартості.

На думку В.Ф. Палія, всі методи калькулювання можна розділити на дві класифікаційні підгрупи [3, с. 87]:

- індивідуальні — позамовний;
- масові — передільний.

При першому методі визначення собівартості продукції відбувається для окремого продукту чи однорідної групи продуктів, облік витрат ведеться по калькуляційним об'єктам і витрати послідовно підсумовуються.

При другому методі визначається середня собівартість виготовленої продукції за визначений період. Витрати розподіляються за переділами, стадіями, процесами і групуються за звітними періодами.

Найбільш вдалою розробкою класифікації методів обліку витрат, на нашу думку, є наступна:

- 1) за оперативністю контролю витрат:
  - метод обліку фактичних витрат;
  - метод обліку нормативних витрат;
- 2) за періодичністю калькулювання:
  - позамовний метод;
  - попроцесний метод;
- 3) за повнотою включення витрат:
  - повної собівартості;
  - неповної собівартості.

Всі інші методи, які на сьогодні існують, на нашу думку, базуються на даній класифікації.

Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами. Цей метод найбільш поширений на вітчизняних підприємствах і для нього характерним є повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку, облікова реєстрація їх в періоді виникнення в процесі виробництва, локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат, віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання, порівняння фактичних показників із плановими.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість. Проте він має ряд недоліків: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків у організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів. Все це визначає обмеженість використання даного варіанта обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

Внаслідок вказаних недоліків прогресивнішим методом обліку витрат, який більше пристосований і відповідає ринковим умовам, є облік нормативних витрат. Він

полягає в формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві в залежності від його технологічних особливостей.

У зарубіжній практиці обліку за нормативними (стандартними) витратами відповідає широко відомий метод "стандарт-костинг". Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що вже здійснені, а ті, які повинні бути — тобто стандартні витрати. Основним завданням, яке ставить перед собою ця система, є облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин, їх виникнення.

В основі цього методу лежить попереднє нормування витрат за статтями:

- основні матеріали. Стандарти на матеріали встановлюють в переважній більшості, виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;
- оплата праці робітників. Найбільш придатною для практичного застосування є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою;
- виробничі накладні витрати. Стандарти на них подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм;
- комерційні витрати (на збут, реалізацію продукції).

Відхилення між фактичними і нормативними витратами, які виявляються в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю відносяться на фінансові результати.

Однією з основних відмінностей між нормативним методом та "стандарт-костингом" є те, що відхилення в нормативному методі відносять на збільшення або зменшення собівартості продукції, а в "стандарт-костингу", як вже зазначалося, вони накопичуються та відносяться на фінансові результати. На нашу думку, підхід, який застосовується в нормативному методі є більш обґрунтованим, оскільки він відповідає самій сутності категорії собівартості продукції, до складу якої повинні включатися всі витрати, які пов'язані з виробництвом певної продукції.

Метою центрів та обліку відповідальності є посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачанням ресурсів, допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Деталізація центрів витрат і сфер відповідальності розробляється за кожним підприємством, виходячи з конкретних умов технології та організації виробничого процесу.

Метод обліку нормативних (стандартних) витрат має ряд переваг порівняно з методом обліку фактичних витрат:

- 1) дозволяє оптимізувати запаси матеріальних цінностей;
- 2) виявляє приховані резерви економії та продуктивності;
- 3) добре ув'язується з плануванням, забезпечує ефективний контроль за відхиленнями;

4) забезпечує зіставність даних для аналізу тенденцій економічних циклів;

5) стимулює роботу окремих працівників (особливо у поєднанні з обліком за центрами відповідальності) і цілих колективів.

Незважаючи на вказані переваги, цей метод не завжди можна було застосовувати на підприємствах окремих галузей, зокрема в сільському господарстві. До переваг чекового методу, який використовується у цій галузі, слід віднести:

— узгодження системи контролю з мотивацією праці;

— спрощення та полегшення контролю за витратами, оскільки виконавці самі зацікавлені в економії ресурсів.

Особливостями чекової системи є те, що функція контролю за витратами покладається на керівництво підрозділу, витрати узгоджуються з технологією виробництва і на цій основі організовується стимулювання робітників за економію ресурсів.

Застосування чекового методу обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах визначається тим, що ефективність використання ресурсів у них протягом року має розраховуватися порівнянням витрат не з виходом продукції (внаслідок сезонності та тривалого періоду виробництва це досить проблематично), а з повнотою та ефективністю виконання технологічних операцій. Тому, на нашу думку, більш правильно було б назвати даний метод обліку і контролю витрат поопераційним, що відповідало б його сутності, оскільки, на відміну від позамовного чи попередільного методів, виникає потреба контролю за витратами на виконання окремих господарських операцій.

Залежно від періодичності калькулювання вирізняють два основних методи обліку витрат: позамовний та попроцесний.

Позамовний метод обліку витрат застосовується у підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною продукцією (послугами) чи їх групою. В основному даний метод обліку витрат застосовують в одиничних та дрібносерійних виробництвах, таких як авіаційна промисловість, кораблебудування, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність, наково-технічних послугах тощо.

При цьому методі в обліку витрати групуються за замовленнями на виготовлення окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Тобто об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення. Калькулювання собівартості отриманого продукту здійснюється лише після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання. До завершення замовлення всі витрати на нього відносяться на незавершене виробництво.

Первинний облік витрат організовується за кожним окремим замовленням в картках (відомостях) обліку замовлення. Виробництво організовується по виконанню конкретних замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість виробів чи їх серії (партії) незалежно від інших замовлень, що перебувають у виробництві. При цьому для локалізації витрат вироб-

ничий процес не потрібно ділити на окремі часові (звітні) періоди.

Позамовний метод калькулювання можна застосовувати лише в певних виробничих умовах, серед яких:

— відокремленість продукту чи його партії від інших продуктів чи партій;

— продукт виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;

— випускається відносно невелика кількість продукції;

— виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основною вимогою позамовного методу є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

Ми вважаємо, що позамовний метод можна застосовувати в сільськогосподарському виробництві, особливо в умовах господарського розрахунку. Найбільш поширеним замовленням для сільськогосподарського підприємства є замовлення на вирощування сільськогосподарської продукції рослинництва або виробництво продукції тваринництва. Правовідносини на виконання замовлення повинні бути оформлені Договором підяду.

Позамовний метод має ряд недоліків:

— в умовах наявності великої кількості деталей і замовлень в одиничному та дрібносерійному виробництві щомісячне визначення незавершеного виробництва є складним та громіздким процесом;

— необхідно заповнювати велику кількість первинних документів відповідно замовлень.

Крім того, в умовах позамовного калькулювання майже відсутній оперативний контроль за рівнем витрат, при великій кількості документів і замовлень можливі помилки, виявлення яких ускладнене, а іноді і неможливе при великій кількості деталей, які застосовуються.

Більш зручним методом обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, є попроцесний метод. Він полягає в тому, що прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями) виробництва. Сутність попроцесного методу обліку витрат і обчислення собівартості полягає в тому, що всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення та об'єктами калькулювання. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій). Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

Попроцесний метод обліку витрат передбачає документування господарських операцій, їх накопичення і систематизацію в регістрах бухгалтерського обліку в розрізі окремих робіт та культур за статтями витрат, передбачених технологічною картою виробничих процесів.

Різновидом даного методу є однопередільний метод, в якому продукція виробляється в одному переділі. Прикладом є виробництво зерна, яке здійснюється в одному переділі обробітку посівної площі.

Особливостями попроцесного методу калькулювання, що відрізняють його від позамовного, є:

- 1) узагальнення витрат за процесами (операціями), не виділяючи окремих замовлень;
- 2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;
- 3) простота та дешевизна: немає карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

У разі, коли підприємство виготовляє різні види продукції і має значний обсяг незавершеного виробництва, процес калькулювання собівартості за даним методом ускладнюється. В такому випадку облік організовують по кожному виду продукції (групі однорідних видів), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

За повнотою включення витрат у собівартість продукції розрізняють методи калькулювання повної та неповної (скороченої) собівартості. Практика використання цих методів у різних країнах свідчить про те, що більшість компаній багатьох розвинутих країн ведуть облік на основі калькулювання повних витрат.

Калькулювання повних витрат (Absorption costing) — метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції всіх (змінних і постійних) виробничих витрат на її виготовлення, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Вищерозглянуті позамовний та попроцесний методи обліку витрат є варіаціями калькулювання повних витрат.

При цьому методі прямі витрати відносяться до окремих об'єктів витрат на підставі первинних документів. Непрямі витрати розподіляються за конкретними об'єктами витрат (виробами, процесами, підрозділами тощо) пропорційно до певної бази розподілу (машино-годин, людино-годин, прямої заробітної плати, матеріальних витрат тощо).

На сьогодні, крім калькулювання повних витрат, багато підприємств розвинутих країн застосовують методи калькулювання неповних витрат. Найбільш відомим є так званий метод "директ-костинг" (direct costing), який розробив американський учений Дж. Харріс. Цей метод полягає у тому, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

Принциповою відмінністю системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат є підхід до обліку постійних виробничих накладних витрат. При калькулюванні повної собівартості до неї включаються всі виробничі витрати. Тобто і змінні, і постійні накладні витрати розподіляються між виробами і включають у незавершене виробництво та собівартість готової продукції.

У разі використання системи калькулювання змінних витрат постійні виробничі накладні витрати, як і адміністративні, витрати на збут, розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибутку.

Директ-костинг має ряд переваг у порівнянні з тра-

диційною системою розподілу непрямих витрат:

— його застосування дозволяє оперативно проводити так званий аналіз беззбитковості — аналіз економії постійних витрат при різних обсягах виробництва і продажу продукції за її видами, і тому надає необхідну інформацію для розрахунку оптимального обсягу виробництва і продажу в натуральних і вартісних показниках;

— спрощується облік витрат, оскільки не ставиться завдання розподілу постійних накладних витрат за видами продукції, що означає також економію часу та коштів на ведення обліку.

Проте, метод "директ-костинг" досі є предметом полеміки серед бухгалтерів, що пов'язано з різними поглядами на опис поведінки постійних та змінних витрат для цілей управління і значною мірою з точки зору придатності даного методу розподілу накладних витрат для складання достовірної зовнішньої звітності.

На нашу думку, з позицій теорії виробничих витрат та собівартості продукції немає підстав не включати постійні виробничі витрати до собівартості продукції. Тому з теоретичної точки зору більш обґрунтованим є метод обліку повних витрат. Крім того, це є важливим інструментом контролю і управління рентабельністю виробництва. Однак на практиці все ж не варто відкидати метод обліку неповних витрат, оскільки він дійсно є ефективним інструментом визначення беззбитковості продукції, а отже, дає можливість отримати інформацію, необхідну для управління обсягами та асортиментом виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції підприємства.

## ВИСНОВКИ

Отже, для досягнення максимального ефекту від облікових систем для підприємств з великими обсягами виробництва доцільним є застосування обох методів обліку витрат для різних цілей управління: калькулювання повної собівартості — для цілей планування, ціноутворення, контролю рентабельності виробництва продукції в цілому; калькулювання змінних витрат — з метою аналізу беззбитковості виробництва продукції, аналізу внеску кожного сегмента виробництва у відшкодування постійних витрат (сегментами можуть бути визначені як підрозділи підприємства, так і окремі види продукції, регіони реалізації тощо), прийняття рішень щодо нормативів витрачання ресурсів, формування трансфертних цін.

### Література:

1. Новий тлумачний словник української мови у трьох томах / Укладачі Василь Яременко, Оксана Сліпущо. — Видання друге, виправлене. — К.: Видавництво "Аконіт", 2001. — Том 2, 2001. — 928 с.
  2. Бухгалтерський управлінський облік: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — 2-е вид., перероб. та доп. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 480 с.
  3. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. — М.: Бератор-Пресс, 2003. — 224 с.
- Стаття надійшла до редакції 06.07.2012 р.