

УДК 657.47

Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами підприємства

Линник О.І.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

Стаття присвячена актуальним питанням управління витратами підприємства. Розглянуто методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що використовують українські та зарубіжні підприємства. Наведена класифікація витрат для цілей управлінського обліку. Запропоновані шляхи раціоналізації витрат підприємства, оптимізації споживання. Обґрунтовано доцільність таких заходів в кризових умовах.

Ключові слова: витрати на виробництво, собівартість продукції, облік витрат, калькуляція, управління витратами, раціоналізація витрат.

Линник Е.И. СОВРЕМЕННАЯ ОТЕЧЕСТВЕННАЯ И ЗАРУБЕЖНАЯ ПРАКТИКА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ РАСХОДАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья посвящена актуальным вопросам управления затратами предприятия. Рассмотрены методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые используют украинские и зарубежные предприятия. Приведена классификация расходов для целей управленческого учета. Предложены пути рационализации расходов предприятия, оптимизации потребления. Обоснована целесообразность таких мероприятий в кризисных условиях.

Ключевые слова: затраты на производство, себестоимость продукции, учет затрат, калькуляция, управление затратами, рационализация расходов.

Lynnyk O.I. MODERN DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE OF CALCULATION OF PRODUCTION COSTS, ACCOUNTING AND MANAGEMENT OF PRODUCTION COSTS OF COMPANIES

This article is devoted to current issues of cost management company. The methods of cost accounting and calculation of production costs, using Ukrainian and foreign companies. The classification of expenditures for purposes of management accounting. The ways of rationalizing the costs of the enterprise, optimizing consumption. The necessity of such measures in crisis.

Keywords: production costs, manufacturing costs, cost accounting, calculation, cost management, streamlining costs.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах обмежених ресурсів і досягнення планової економічної ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про витрати виробництва необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво, який формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а,

в кінцевому результаті, показники ефективності роботи підприємств.

Поряд з необхідністю вивчення загальних завдань організації і методології обліку і калькулювання собівартості в промисловості виникає суттєва необхідність засвоєння тих особливостей формування витрат, розподілу комплексних витрат, прийомів і способів калькулювання собівартості виробів, які визначаються галузевими факторами.

Мета обліку витрат і калькулювання собівартості продукції полягає в своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, визначенні фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, контролі за використанням ресурсів і грошових коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблеми обліку витрат та калькулювання собівартості продукції знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: М. Врублевського, М. Вахрушиної, К. Юрченко, А. Лишиленко, С. Голова, П. Атамаса, І. Белоусової, Н. Ткаченко, Т. Маренич, Р. Ентоні, К. Друрі, Т. Герасимової, Н. Єршової.

Аналіз літературних джерел показав, що немає єдиного підходу до класифікації методів обліку витрат. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. У підходах вчених існують відмінності: одні ототожнюють методи обліку витрат і калькулювання, інші – в якості конкретного порядку розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання.

Так, М. Врублевський [1] відзначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох складових – власне обліку витрат на виробництво і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення та об'єктам обліку, а другий - облік собівартості по калькуляційним статтям витрат, визначення собівартості продукції по місцях виникнення витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства.

М. Вахрушина [2] групує методи обліку витрат і калькулювання за трьома ознаками, а саме за:

1) об'єктами обліку витрат (попроцесний, попередільний, позамовний, метод обліку (калькулювання) витрат за функціями – АВС-метод);

2) повнотою врахованих витрат (калькулювання повної та неповної собівартості);

3) оперативністю обліку і контролю витрат (облік фактичної собівартості і нормативних витрат).

Дану тему у своїй роботі висвітлює також К. Юрченко [3]. Автор приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що даний метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і невиробничих.

О. Лишиленко [4] прирівнює методи обліку витрат до методів калькулювання, розглядаючи метод калькулювання (визначення собівартості) як сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також еконо-

мічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт, послуг.

С. Голова [5] також розглядає калькулювання як певні системи розрахунку собівартості продукції на основі обліку витрат за відповідними об'єктами обліку. Це основні системи – калькулювання по замовленням і по процесам – і так звані гібридні системи. Прикладом гібридної системи калькулювання є система операційного калькулювання.

У працях [6; 7] досліджено особливості використання обліково-калькуляційного інструментарію у стратегічному управлінні витратами за стадіями життєвого циклу продукції підприємства, проведено порівняльну характеристику поняття «витрати», здійснено аналіз умов визнання та оцінки в обліку витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів фінансової звітності

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Залишається чимало невирішених питань, пов'язаних з обліком витрат на виробництво, котрі потребують детального дослідження і розробки практичних рекомендацій.

Між калькулюванням та виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок. Передумовою калькулювання є облік витрат виробництва. Виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку, можливо калькулювання. Калькуляційний облік забезпечує групування витрат у такому аналітичному розрізі, який робить можливим процес калькулювання.

Поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку зі способами обчислення собівартості продукції. Зрозуміло, що кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції. На наш погляд, вихідними класифікаційними ознаками методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути такі показники: повнота включення об'єктів, оперативність та рівень контролю за витратами.

Серед важливих питань управлінського обліку – ефективність витрат підприємства, пошук їх оптимальної величини. На підприємствах нерідко відсутня ефективна система планування і контролю за витратами. В умо-

вах кризи все частіше постають питання скорочення витрат.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Розкриття теми дослідження потребує вирішення наступних завдань: визначення економічної сутності та критеріїв визнання витрат на виробництво; узагальнення оцінки діючих методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції; розгляд методів калькулювання витрат виробництва з точки зору управлінського обліку; обґрунтування застосування комплексного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції; визначення резервів зниження собівартості продукції та оптимізація витрат підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існують теорії класифікації витрат підприємства за різними ознаками, зокрема, за економічною сутністю, галузевою приналежністю, в залежності від цілей управлінського обліку.

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу поточних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі, і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями у виробничо-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються, тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням поточної діяльності, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Таким чином, за економічною сутністю поточні витрати підприємства – це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі вироб-

ництва, обігу і розподілу продукції, товарів, тощо [8].

Класифікація витрат в залежності від цілей управлінського обліку представлена у табл. 1.

Використовуючи наукові розробки вітчизняних науковців, маємо таке визначення: «виробничі витрати – це сума матеріальних, трудових і фінансових витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) у грошовому обчисленні» [9]. З іншої точки зору, витрати на виробництво – це фактичні витрати виробника (фірми) на придбання й використання всіх необхідних умов виробництва, які забезпечують досягнення кінцевого результату господарської діяльності [10].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» витратами звітного періоду є витрати, що визнаються або шляхом зменшення активів, або шляхом збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [11]. З цього визначення випливає, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відносяться на витрати такого періоду. Навіть такі витрати, як крадіжки, сплачені штрафи, оскільки ці та подібні витрати пов'язані зі зменшенням або збільшенням зобов'язань.

Беручи до уваги усе вище зазначене, можна виділити основні характеристики, що визначають поняття витрат: 1) витрати – це певна кількість ресурсів, задіяних у процесі створення (виробництва) результативного (кінцевого) продукту (роботи, послуги); 2) складові витрат мають вартісну оцінку; 3) виникнення витрат має відповідати певним цілям підприємства.

Звідси випливає, що витрати – виражена у грошовому еквіваленті певна сума ресурсів, задіяна у діяльності підприємства з конкретною метою. З даного визначення випливає

Таблиця 1

Класифікація витрат в залежності від цілей управлінського обліку

Для визначення собівартості, фінансових результатів	Для прийняття управлінських рішень	Для контролю
<ul style="list-style-type: none"> - Прямі та непрямі - Витрати на продукцію та витрати періоду - За елементами та статтями витрат - Витрати виробництва, цеху, дільниці, служби - Одноелементні, комплексні 	<ul style="list-style-type: none"> - Постійні та змінні - Релевантні та не релевантні - Маржинальні та диференціальні - Реальні та можливі - Альтернативні та безальтернативні 	<ul style="list-style-type: none"> - Витрати, що контролюються - Витрати, що не контролюються

одна з основних умов визнання витрат – отримання доходу.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) є найбільш значущою статтею витрат будь-якого підприємства, бо саме витрати, вкладені в реалізовану продукцію, генерують дохід, який отримує підприємство від реалізації продукції. Вагомою складовою собівартості реалізованої продукції є виробнича собівартість. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежить від багатьох факторів.

Залежно від повноти охоплення витрат методи калькулювання собівартості підрозділяються на дві групи:

1) калькулювання з неповним розподілом витрат (неповної собівартості);

2) калькулювання з повним розподілом витрат (повної собівартості).

Калькулювання з неповним розподілом витрат, яке отримало назву директ-костинг, являє собою визначення по виробках маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат і змінної частини непрямих витрат (загально-виробничих витрат). Постійна частина загально-виробничих витрат по виробках не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються по виробках адміністративні витрати та витрати на збут [12].

Таким чином, застосовуючи систему директ-костинг, підприємство не знає повної фактичної собівартості кожного виробу і не може порівняти її з відпускнуою ціною.

Відомий фахівець з виробничого обліку в США професор Р. Ентоні [13] ще в 1965 р. писав: «Для більшості компаній необхідним є три види собівартості: 1) собівартість за центрами відповідальності, яка використовується для планування і контролю діяльності відповідального виконавця; 2) повна «програмова» собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при нормальних обставинах; 3) пряма виробнича собівартість, яка використовується для ціноутворення та інших оперативних рішень при специфічних обставинах, наприклад, коли керівництво має намір використовувати не завантажені потужності».

У даний час можна з упевненістю сказати, що кожному підприємству потрібні всі три види собівартості.

До цього слід додати, що проведені дослідження на підставі даних промислових підприємств показують, що калькулювання непо-

вних витрат веде до безсумнівних помилок через неможливість поділу в обліку витрат на змінні та постійні. Тому застосування системи директ-костинг веде до «програмованих» помилок.

На наш погляд, кожне підприємство з метою економічної безпеки має здійснювати калькулювання собівартості продукції за повними витратами, адже без постійних витрат виробництво не зможе функціонувати як таке, тому в оцінці запасів повинна брати участь постійна компонента виробничих витрат.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції залежно від оперативності обліку й контролю витрат поділяють на: 1) облік фактичних витрат; 2) облік стандартних (нормативних) витрат.

На нашу думку, нормативний метод обліку витрат (що передбачає складання нормативних калькуляцій) більш прогресивний, він дозволяє більш ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості і оперативного керівництва виробництвом, при якому собівартість розраховується вже в процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду

Звертаючись до практики зарубіжних країн, можна виділити наступні системи управління витратами: «ABC-метод», «Target Costing», «Kaizen Costing», «Кост-кліринг», «CVP-аналіз», «Just in time», ФВА, «Бенчмаркінг» витрат та інші.

«ABC-метод» (Activity Based Costing) – облік витрат на основі видів діяльності. Переваги даного методу наступні: підвищення обґрунтованості віднесення накладних витрат на конкретний продукт; точніше калькулювання собівартості; забезпечення взаємозв'язку отриманої інформації з процесом формування витрат.

Метод «Target Costing» розглядає собівартість як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт. Він застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції.

Дана система формування собівартості ефективна в умовах, коли підприємство займається самостійною науково-дослідницькою діяльністю, здійснює розробку, виробництво товару, а отже, може безпосередньо впливати на рівень витрат на всіх етапах життєвого циклу товару. З урахуванням специфіки функціонування сучасних українських підприємств, на нашу думку, дана методика, є малоефективною.

Прямим продовженням системи «Target Costing» є метод управління витратами «Kaizen Costing». Перевагою кайзен-костингу є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат і утримання їх на заданому рівні, а основним недоліком є необхідність мотивації працівників і корпоративної культури. Взаємодія методів таргет-костингу та кайзен-костингу дасть змогу ефективно управляти собівартістю.

Метою методу «Кост-кліринг» є швидке скорочення витрат підприємства. Недоліком кост-клірингу є значна жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу.

Ще одним методом управління витратами є «CVP-аналіз», тобто, аналіз точки беззбитковості. Перевагами даного методу є простота, наочність і оперативність. Недоліками даного методу є поділ витрат підприємства на змінні, які лінійно залежать від обсягу продукції, і постійні, які від нього не залежать, що на практиці зробити досить складно [14].

В основу системи «Just in time» покладений принцип: «нічого не буде зроблено, поки в цьому не виникне необхідність». Використання цієї методики дозволяє підприємству позбавитися від зайвих витрат шляхом скорочення непродуктивних витрат [13].

Ще однією системою управління витратами, яка набирає популярності останнім часом, є функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Мета ФВА – розвиток корисних функцій при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживачів та витратами на їх здійснення.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є «Бенчмаркінг». Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей з порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо вдосконалення об'єктів бенчмаркінгу. Основним недоліком даної системи є труднощі, пов'язані з отриманням оперативної та об'єктивної інформації для проведення аналізу та впровадження удосконалень.

На сьогоднішній день застосування для управління витратами будь-якого одного методу обліку та управління витратами в ізоляції від інших процесів на підприємстві не може бути достатньо ефективним, тому комплексний облік витрат на виробництво є найбільш універсальним методом обліку витрат, який зможе більш повно врахувати всі

витрати, виявити відхилення та встановити відповідальних осіб.

Скорочення витрат – це один з найбільш дієвих інструментів, яким підприємство може скористатися для стабілізації свого фінансового становища.

Ознаками надмірних витрат на підприємстві є такі: низький рівень прибутковості; рівень витрат вище, ніж середній по галузі; відсутність жорсткого контролю витрат; рішення про витрати на підприємстві приймаються легко і швидко.

Невиправдані витрати (втрати) підприємства існують в двох основних формах: явні та приховані. Явні втрати легко виявити, наприклад:

- браковані деталі;
- зайві запаси;
- надмірна витрата енергії і т.д.

Приховані втрати мають місце в операціях, які доводиться виконувати в даних умовах або за даними методиками, але яких можна уникнути, якщо поліпшити технології або змінити умови, наприклад:

- транспортування деталей;
- заміна інструменту;
- численні маніпуляції з деталями і т.д.

Однак, підприємство може втрачати також і від недостатніх витрат. Ознаки недостатніх витрат – це: низька якість продукції; висока плинність кадрів; низький рівень сервісу; відтік клієнтів; якщо рішення про витрати на підприємстві приймаються важко і довго; якщо ощадливість – на межі здорового глузду.

Типовими помилками в управлінні витратами є відсутність системи планування і контролю витрат, непослідовність дій, скорочення життєво важливих витрат, скорочення витрат, яке погіршує попит.

В умовах кризи, вважають вчені, правильніше казати не про скорочення витрат, а про раціоналізацію, чи оптимізацію споживання [15]. Скорочення витрат дає швидкий одноразовий ефект, але може послужити початком руйнівних процесів на підприємстві. Нерідко буває так, що, коли фінансова ситуація на підприємстві покращується, заходи по скороченню витрат забуваються, і всі витрати дуже швидко повертаються до початкового рівня. Крім того, скорочення деяких видів витрат може тільки збільшити неефективність використання ресурсів.

Тому, набагато більший ефект, ніж одноразове скорочення витрат, може дати усунення неефективності у використанні ресурсів.

Висновки з цього дослідження. Очевидно, що існує досить багато методів роз-

рахунку собівартості продукції та управління витратами. Керівництву підприємства важливо чітко встановити відмінності між ними, а також зрозуміти, як саме вибір того чи іншого методу позначиться на фінансовому результаті діяльності підприємства та яким чином можливе удосконалення системи виробництва шляхом синтезу кількох найбільш оптимальних методів управління.

Важливо не мінімізувати витрати, а домогтися того, щоб всі витрати були спрямовані

на створення цінностей. У період нестабільності особливо неприпустимі неефективні витрати, неефективні процеси, неефективні співробітники. Раціоналізація споживання ресурсів підприємства повинна стати частиною корпоративної культури і культури ведення бізнесу. Саме такий підхід дає довготривалий ефект. Підприємство повинне бути націлено на пошук можливостей економії витрат та, потім, систематично і постійно використовувати такі можливості.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учеб. пособие / Н. Д. Врублевский – М.; ред. журнала «Бухгалтерский учет», 2011. – 154 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – М. : Издательство «Омега-Л», 2010. – 570 с.
3. Юрченко К., Методы учета затрат производства // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 12. – С. 17-18.
4. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посіб. / О. В. Лишиленко – К., Вид-во «Центр навчальної літератури», 2006. – 254 с.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
6. Єршова Н. Ю. Роль обліково-калькуляційного інструментарію стратегічного управлінського обліку в управлінні витратами промислових підприємств / Н. Ю. Єршова // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова: зб. наук. пр. – Одеса: ОНУ. – 2016. – Т. 21. – Вип. 1. – С. 214-218.
7. Линник О. І. Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / О. І. Линник, О. В. Кадук // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2014. – № 33 (1076). – С. 22-27/
8. Атамас П. Й. Управлінський облік : Навчальний посібник / П. Й. Атамас – [2-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2009 – 440 с.
9. Белоусова И. Проблемы совершенствования управленческого учета// Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 35-40.
10. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Алеута, 2007. – 954 с.
11. П(С)БО № 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р., № 318.
12. Маренич Т. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 12. – С. 19-25.
13. Antony R. N. Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. – Boston: Graduate School of Business Administration Harvard University, 1965. – 180 p.
14. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник/ пер. с англ. – М., 2003. – 1071 с.
15. Герасимова Т. Затраты в условиях кризиса: оптимизация или сокращение?: Матеріали вебінару / Тетяна Герасимова. – Аль-Терра, міжнародний центр методології і підвищення кваліфікації бухгалтерів, фінансистів, аудиторів і управленців, 2016.