

УДК 338.51

Сучасні методи обліку витрат

Чичуліна К.В.

кандидат технічних наук,
доцент кафедри економіки підприємства та управління персоналом
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка

Міщук Є.М.

студентка
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка
Кондратюка

Арзуманян А.С.

студентка
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка

Стаття присвячена особливостям ведення обліку витрат. Наведені різні підходи щодо трактування поняття «витрати» та їх класифікація. Представлені різні методи обліку витрат та калькулювання, їх призначення та застосування. Представлені сучасні методи обліку витрат із позиції різних наукових підходів.

Ключові слова: облік, витрати, калькуляція, методи, позамовний метод, попроцесний метод, подетальний метод, попередільний метод.

Чичуліна К.В., Міщук Є.М., Арзуманян А.С. СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Статья посвящена особенностям ведения учета затрат. Приведены различные подходы к трактовке понятия «расходы» и их классификация. Представлены различные методы учета затрат и калькулирования, их назначение и применение. Представлены современные методы учета затрат с точки зрения различных научных подходов.

Ключевые слова: учет, расходы, калькуляция, методы, позаказный метод, попроцесный метод, подетальный метод, попередельный метод.

Chichulina K.V., Mishchuk E.M., Arzumanyan A.S. MODERN COST ACCOUNTING METHODS

The article is devoted to the features of keeping records of expenses. Different approaches to the interpretation of the concept of costs and their classification are given. Presenting different existing methods of cost accounting and calculation, their purpose and application. Modern methods of cost accounting are presented in terms of different scientific approaches.

Keywords: accounting, costs, costing, methods, extra-language method, postprocess method, partial method, preliminary method.

Постановка проблеми. Для ефективного управління бізнесом важливе розуміння значення витрат. Аналіз витрат допомагає визначити, на якому рівні перебуває підприємство, розрахувати оптимальний розмір витрат, раціонально встановити ціни, планувати рівень прибутку та рентабельності. Витрати є складною загальноекономічною категорією, яка неоднозначно трактується та має різні аспекти вивчення. У дослідженні особлива увага приділяється з'ясуванню сутності поняття «витрати виробництва», тому що це є основою побудови методики обліку та аналізу витрат і управління ними в подальшому. Про важливість витрат свідчать різні історичні

пам'ятки звітності первісного суспільства. Знання про витрати беруть свої витoki ще з теорії вартості у XIX столітті, коли були закладені основи сучасного бачення витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні рекомендації щодо методів обліку витрат розглядалися в роботах таких вітчизняних та зарубіжних учених, як Н.М. Ткаченко, І.А. Басманов, А.Ш. Маргуліс, С.Д. Брю, К.Р. Макконнел, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Кузьмінський, В.Ф. Палій, Ю.Я. Литвин, М.С. Пушкар В.М. Олійник, П.П. Новиченко, Н.М. Рендухов.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На основі проведе-

ного аналізу літературних джерел [1–5] було виявлено, що у вчених розбігається бачення щодо визначення основних і правильних методів обліку витрат. Треба звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі не вказано конкретного переліку методів обліку витрат, які рекомендують для використання підприємствами різних галузей промисловості. Тому досліджувана тематика є актуальною і потребує подальших досліджень.

Виклад основного матеріалу. У процесі аналізу було детально досліджено категорії витрат, обліку та методів розрахунку. Зокрема, витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розпо-

ділення власникам). Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [6]. Бухгалтерська класифікація витрат підприємства зображена на рис. 1.1.

Відомо те, що всі витрати обліковуються, а облік – це організована система збору, нагромадження, обробки, групування, узагальнення і реєстрації (фіксації) необхідної інформації, що відображає кількісну чи якісну характеристику подій, явищ, фактів, процесів, об'єктів тощо.

Для обліку витрат підприємство може використовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності», причому ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комер-

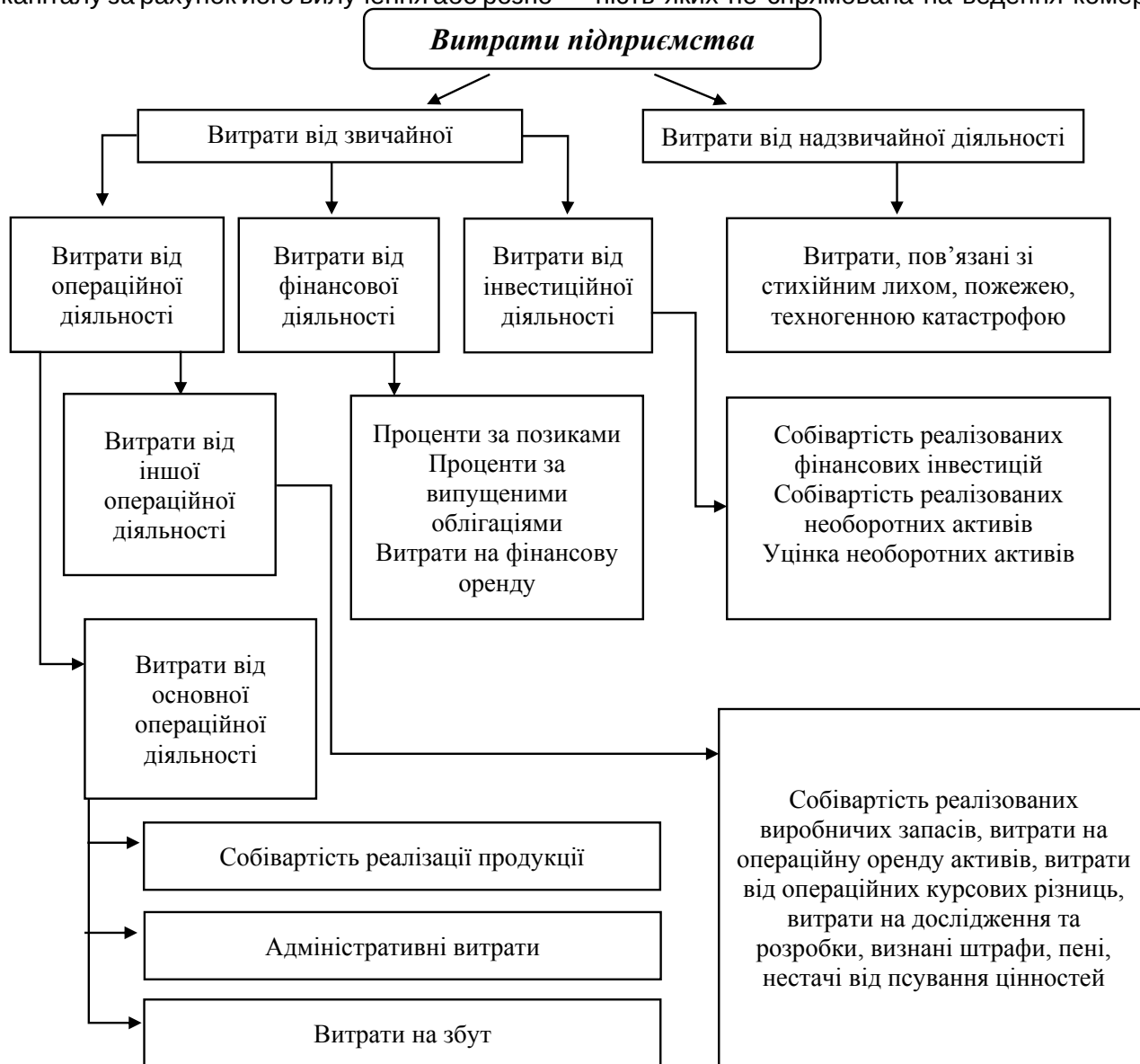


Рис. 1. Бухгалтерська класифікація витрат підприємства [2]

ційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно.

Облік витрат виконується за кількома методами – сукупностями прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності, що підпорядковані рішенням конкретного завдання. Отже, метод є лише засобом досягнення мети.

Метод обліку витрат, за визначенням П.С. Безруких [7], – це сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи:

– традиційні – ті, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть (позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний);

– запозичені – тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні стали відомими лише на початку 90-х, а сьогодні використовуються на тих підприємствах, які зорієнтовані на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів (стандарт-кост, директ-кост, функціонально-вартісний аналіз, таргет-кост). Знову ж таки цей поділ досить умовний, оскільки нормативний метод і стандарт-кост мають багато спільних рис [8].

Традиційні методи обліку витрат найбільш точно відобразив В.Ф. Палій [9], який виокремив два основних методи: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку.

Ненормативний метод обліку пов'язаний насамперед із центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, елементами витрат і статтями собівартості. Нормативний метод пов'язаний з елементами витрат, статтями собівартості та змінами норм.

Науковці-економісти донині не виробили єдиної думки щодо того, які методи обліку вважати традиційними.

– Ю.Я. Литвин і В.М. Олійник [10] виокремлюють позамовний, попередільний і нормативний методи обліку виробничих витрат [1].

– П.П. Новиченко і Н.М. Рендухов стверджують, що до методів обліку належать попередільний, позамовний, повиробничий і знеособлений (котловий). Ці автори розглядають однопредільний (попроцесний)

метод як різновид попередільного, а облік за деталями та вузлами – як повиробничий метод обліку витрат на виробництво. Науковці вважають, що можна виокремлювати і нормативно-позамовний, і нормативно-повиробничий методи [8].

– Н.М. Ткаченко розглядає попередільний (однопредільний і багатопредільний варіанти цього методу), позамовний і нормативний методи як методи калькулювання собівартості продукції [11].

– М.С. Пушкар позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний методи називає методами калькулювання собівартості продукції, зазначаючи водночас, що їх найчастіше застосовують на практиці [3]. Слушною є думка М.С. Пушкаря щодо переліку і частоти вживання цих методів, проте не можемо погодитися з тим, що він називає їх методами калькулювання, а не обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зауважимо, що таку позицію відстоював також А.М. Кузьмінський. До методів обліку затрат і калькулювання собівартості він зараховував простий (або прямий), попередільний (або попроцесний), позамовний або нормативний. Український учений А.М. Кузьмінський метод обліку виробничих витрат визначає як пізнання витрат за окремими виробами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами та ін.[12].

– Вітчизняний науковець А.Ш. Маргуліс дає визначення методу обліку витрат, не відокремлюючи його від методу калькулювання. Метод обліку витрат – це єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт, а І.А. Басманов розуміє під методом обліку витрат метод пізнання витрат і зазначає, що його завдання – це відображення процесу формування витрат у конкретних умовах виробництва. Автор підкреслює, що в обліковій практиці метод обліку витрат ототожнюються з об'єктами їх обліку, які є засобом розмежування витрат за їх призначенням і місцем виникнення [13].

Донедавна більшість фахівців поєднували методи обліку і калькулювання. До недоліків таких класифікацій більшість авторів зараховували їх побудову за двома різними ознаками, такими як спосіб контролю за витратами на виробництво (поточний контроль або контроль по закінченні місяця чи звітності); спосіб групування витрат за об'єктами обліку,

а також відсутність єдиного критерію класифікації. Так, в одних класифікаціях в основу покладено принципи обліку витрат на виробництво, а в інших – калькулювання собівартості на одиницю продукції. Нині відбувається докорінна трансформація як технологічних, так і організаційних умов виробництва, що базується на зміні форм власності.

Щоб розібратися у суперечках науковців, потрібно дізнатися, що означають всі названі вище методи (табл. 1).

Хоч існують певні відмінності у сутності та сферах застосування, кожний із цих методів повинен забезпечити виконання таких завдань, як:

– визначення витрат за їх видами у розрізі елементів витрат і статей калькуляції;

– групування витрат виробництва за місцем їх виникнення (центрами витрат) і видами продукції;

– обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг); контроль за витратами в процесі виробництва;

– визначення й оцінка результатів діяльності виробничих підрозділів та підприємства загалом.

Витрати виробництва підприємства утворюють собівартість продукції. Вони відбиваються в бухгалтерському обліку у вигляді виробничих витрат (витрат на виробництво). Шляхом калькулювання визначаються витрати на виробництво кожного виду продукції. Отже, калькуляція є системою виміру витрат на виробництво продукції.

Таблиця 1

Методи витрат

№	Метод	Характеристика
1	2	3
1	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. Застосування цього методу дає змогу визначити фактичну собівартість.
2	Облік нормативних витрат	Полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. 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.
3	Позамовний метод обліку витрат	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.
4	Попроцесний метод обліку витрат	Полягає в тому, що прямі витрати виробництва відображаються в обліку не за видами продукції, а за процесами (стадіями). 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. Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів за незмінної технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.
5	Подетальний метод обліку витрат	Метод визначення залишків незавершеного виробництва продукції, за якого витрати на виробництво враховуються по окремих деталях, а собівартість готового виробу визначається підсумовуванням собівартості назв виробів. Застосовується у масовому і великосерійному виробництві.
6	Попередільний метод обліку витрат	Суть методу полягає в тому, що на виробництвах процес випуску готової продукції складається в основному з декількох послідовних технологічно закінчених переділів. У них, як правило, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, тобто не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, оскільки вони можуть бути частково (деколи у значних розмірах) реалізовані на сторону як готова продукція.

Калькуляція – це заключний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Методом калькулювання є сукупність прийомів обчислення собівартості виду продукції та її одиниць. Предметом калькуляції є те, що в ній відбивається, тобто витрати (витрати виробництва) підприємства, що утворюють собівартість продукції. З іншого боку, калькуляція використовується в бухгалтерському обліку для грошової оцінки окремих об'єктів обліку.

За допомогою різних методів обліку витрат та калькуляції одержують різні вихідні дані для обчислення собівартості продукції. Такими даними є суми фактичних витрат за кожним об'єктом обліку.

Метод визначення собівартості продукції визначається залежно від організації і технології виробництва та характеру вироблюваної продукції. Спочатку обчислюється собівартість виду продукції, а потім – собівартість її одиниці.

У зв'язку зі зміною вимог до обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості необхідно використовувати новий підхід до класифікації. Виходячи із цього підходу, всі методи калькулювання собівартості продукції розділяються на три групи:

1) за підходом до основ калькуляції: калькулювання за видами діяльності (ABC-костинг), функціонально орієнтоване калькулювання (прямі та накладні витрати);

2) за ступенем оперативності виявлення витрат: калькулювання витрат із виділенням їх відхилень (нормативний облік стандарт-кост), калькулювання фактичних витрат із виділенням відхилень від норм;

3) за повнотою витрат: калькулювання неповних витрат (директ-костинг), калькулювання повних витрат (рис. 2).

Підприємства, які здійснюють стратегічне управління діяльністю, в економічних розрахунках повинні застосовувати методи калькулювання собівартості продукції двох видів: калькулювання життєвого циклу виробу та калькулювання ланцюжка цінності.

Як приклад, можна розглянути два спеціальних методи калькулювання: кайдзен-костинг і таргет-костинг (цільове калькулювання).

Система калькулювання «кайдзен-костинг», яка виникла на підприємствах Японії, набуває все більшого поширення в США та країнах Європи. К. Друрі у своєму фундаментальному підручнику зазначає: «Крім цільового калькулювання, в японських організаціях широко використовують калькулювання витрат типу «кайдзен» як механізм для зниження витрат і управління витратами». Подібні визначення зустрічаються в зарубіжних і вітчизняних публікаціях з управлінського обліку.

Для конкретної характеристики цього методу доцільно ознайомитися з перекладом книги японського автора М. Імаї [15]. У ній наведено таке визначення: «Кайдзен означає вдосконалення. Це поняття включає процес безперервного вдосконалення особистого, сімейного, суспільного і трудового життя». Щодо виробництва «кайдзен» означає постійне вдосконалення, до якого причетні всі: як менеджери, так і робітники.

На відміну від традиційної практики ціноутворення за принципом «витрати плюс», метод цільового калькулювання передбачає вирахування витрат, виходячи з попередньо встановленої цільової ціни. Цільова

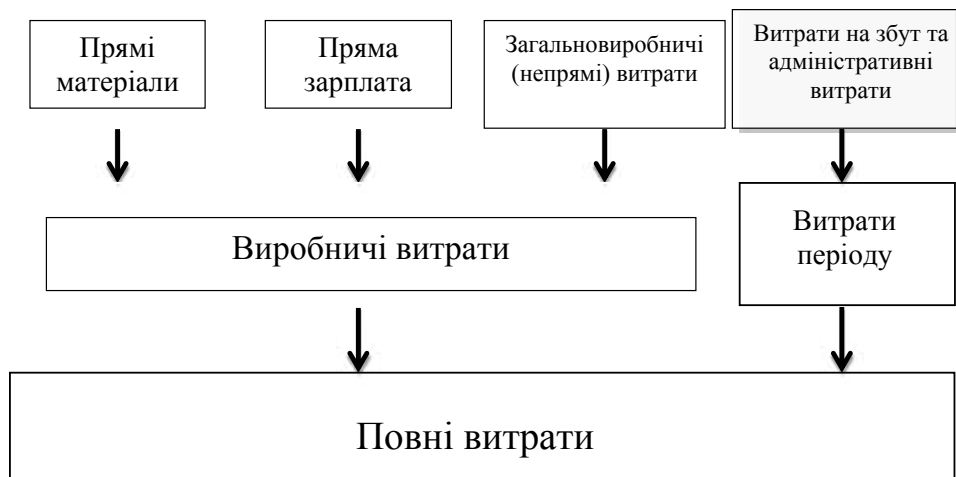


Рис. 2. Формування витрат за методом «директ-костинг» [14]

ціна – це очікувана ціна виробу (послуги), яку готові платити за нього потенційні покупці. Вона визначається на основі маркетингових досліджень і відображає рівень, що забезпечує компанії досягнення бажаного обсягу продажів і частки ринку. Після цього відрахуванням із цільової ціни частини необхідного прибутку розраховують максимально припустиму виробничу собівартість. Для цього у процесі розроблення фахівці вишукують оптимальну комбінацію елементів майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат і якості.

У вітчизняній практиці організації обліку витрат і калькулювання собівартості застосовуються такі методи, як «таргет-костинг» (рис. 3) та «кайзер-костинг». Приведені методи приносять очікуваний результат у галузях, що займаються випуском соціально важливих видів продукції та виконують соціально затребувані роботи і послуги (транспорт, будівництво, харчова промисловість, житлово-комунальне господарство та ін.). У таких галузях органи державної влади мають можливість впливати на процес ціноутворення, проводити політику «утримання цін», а тому застосування цих методів калькулювання дасть змогу скоротити обсяги державних дотацій і фінансових допомог збитковим підприємствам.

ABC-метод варто використовувати в галузях з більшою часткою в собівартості продукції накладних розподілених витрат, що дасть змогу відстежувати причини виникнення накладних витрат і їх розподіл між об'єктами обліку на підставі фактичних вимірників.

Застосування зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у вітчизняній практиці вимагає докорінних змін традиційних підходів до калькулювання, перегляду поглядів на його значення в управлінні діяльністю компанії. Вітчизняним компаніям варто відмовитись від затратного методу ціноутворення, використовувати ціну готової продукції як інструмент управління його собівартістю і підвищення його конкурентоспроможності.

Висновки з цього дослідження. Отже, відсутність сучасної класифікації методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції негативно впливає на стан обліку та всю економічну роботу на підприємствах України. На нашу думку, найбільш ефективний метод обліку витрат з вищевказаних – це попроцесний метод (рис. 4).

Сутність його полягає в тому, що всі прямі витрати обліковують за окремими технологічними процесами, за місцем їх виникнення. За допомогою цього методу можна зрозуміти, який розмір витрат та на якому саме процесі, що допомагає головному бухгалтеру та керівництву відстежувати ефективність того чи іншого підрозділу, який виконує певний процес. Попроцесний метод обліку витрат також допомагає керівництву розробити план, щоб зекономити, але не зашкодити процесу виробництва, і щоб ця економія не вплинула на якість товару.

Але для кожного підприємства обирається та облікова політика щодо витрат, яка буде найефективнішою та оптимальною для бухгалтера.

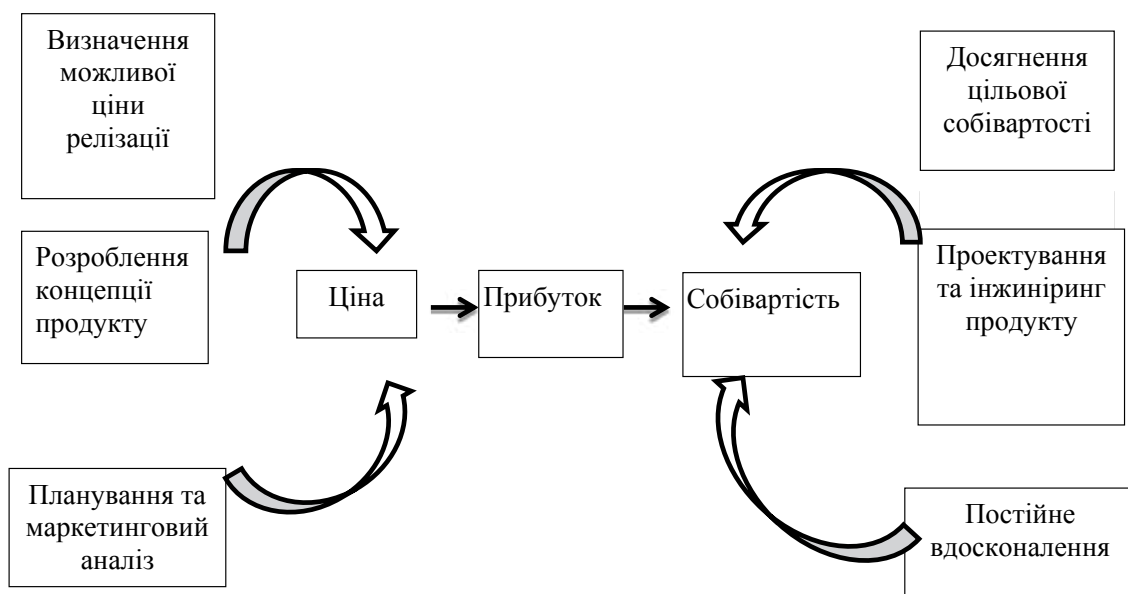


Рис. 3. Процес управління за цільовою собівартістю (таргет-костинг) [14]

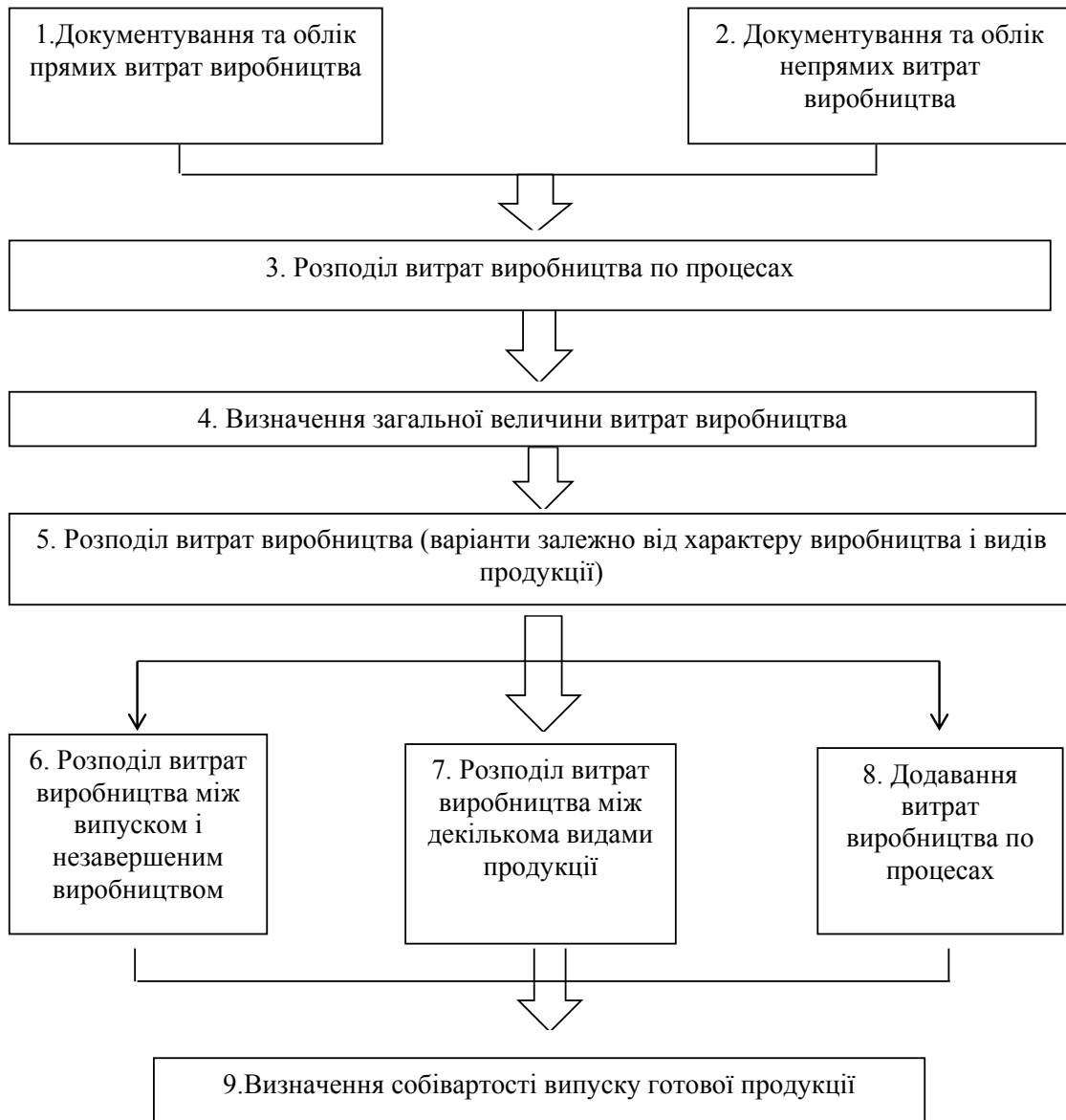


Рис. 4. Етапи попроцесного методу калькулювання собівартості продукції

ЛІТЕРАТУРА:

1. Литвин Ю.Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво(вітчизняні і зарубіжні) [Текст] : монографія / Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник. – Тернопіль : Збруч, 1995. – 218 с.
2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. /Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
3. Пушкар М.С. Управлінський облік [Текст]: навч. посіб. / М.С. Пушкар Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.
4. Бойчук А.А. Витрати виробництва: облік та аналіз на пивоварних підприємствах: Монографія / Антоніна Бойчук – Тернопіль: Крок, 2014.
5. Карпенко О. В. Управлінський облік [текст]: навч. посіб. / О.В. Карпенко, К.В. Карпенко. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 296 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318. (із змінами і доповненнями, внесеними від 27 червня 2013 року N 627). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Безруких П.С. Организация бухгалтерського учета на предприятиях [Текст]/ П.С. Безруких – М.: Финансы, 1966. – 206 с.

8. Кулинич М.Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М.Б. Кулинич, В.В. Фреюк ; Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет / Агросвіт. – Дніпропетровськ, 2014. – № 7.
9. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного розчета / В.Ф. Палий, М.В. Палий // Бухгалтерский учет – 2000. № 17. – С. 58–62.
10. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04. / О.В. Олійник. – Тернопіль, 2002.
11. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
12. Кузьминський А.Н. Теория бухгалтерського учета [Текст] : учеб. / А.Н. Кузьминський – К. : Вища шк., 1990. – 311 с.
13. Барановська Т.В. Актуальність наукових досліджень з питань облікової політики / Т.В. Барановська // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Наука й освіта – 2003». – Д. : Наука і освіта, 2003. – Т. 25 : Економіка. – С. 3–5.
14. Добровський В.М. Управлінський облік [Текст] : навч. посібник / В. М. Добровський [и др.] ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.
15. Кайдзен: ключ к успеху японских компаний/ Масааки Имаи; Пер. с англ. – М.: «Альпина Бизнес Букс», 2004. – 274 с.