

УДК 657.47.01

Ніпорко Н. І.

Чернігівський національний технологічний університет

ПОНЯТТЯ СИСТЕМИ ТА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Досліджено поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості, застосування цих понять, їх відмінності. Розглянуто взаємозв'язок методів обліку витрат і методів калькулювання. Зроблено пропозиції про використання визначення системи обліку і калькулювання, виходячи із пріоритетності застосування методів.

Ключові слова: управління витратами, повні, прямі та змінні витрати, об'єкти обліку витрат, об'єкти калькулювання.

Постановка проблеми. Функціонування вітчизняних підприємств в умовах жорсткої конкуренції змушує керівництво приділяти значну увагу управлінню витратами. Загальновідомо, що виробничі витрати складають основу собівартості, яка є головним орієнтиром при встановленні ціни, отже управління витратами – це надійний спосіб підвищення ефективної діяльності, досягнення економічної стабільності в умовах ринкової конкуренції.

Вибір системи обліку витрат та калькулювання собівартості є одним з головних завдань управління виробничими процесами. Доцільність, оперативність та достовірність інформації забезпечує своєчасність прийняття вірних управлінських рішень. Для більшості підприємств на сьогодні залишається актуальною темою вибір методів обліку витрат та калькулювання, їх поєднання і взаємодія в системі виробничого обліку.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженню питань управлінського обліку витрат, а особливо обліку витрат та калькулювання собівартості, останнім часом приділяло увагу багато вчених, серед яких С.Ф. Голов, В.В. Сопко, В.Ф. Палій, М.Г. Чумаченко, В.Б. Івашкевич, П.Й. Атамас, В.М. Добровський, М.Х. Корецький та інші. Цікавими для вивчення зарубіжного досвіду залишаються практичні розробки застосування різних методів обліку і калькулювання залежно від специфіки діяльності зарубіжних авторів К. Друрі, А. Ентоні, Ч. Хорнгрен та Дж. Фостера. Але, незважаючи на велику кількість наукових напрацювань, відсутність нормативних і методичних розробок в національній практиці викликає велику кількість дискусійних питань.

Метою статті є з'ясування сутності поняття системи обліку витрат і калькулювання собівартості, визначення взаємозв'язку понять «метод обліку витрат» та «метод калькулювання».

Виклад основного матеріалу. У вітчизняному науковому середовищі термін «управлінський облік» з'явився з першими перекладами праць зарубіжних авторів. Наукові публікації 90-х рр. висвітлювали досвід зарубіжних країн, а в перших дисертаціях акцентувалась увага на управлінському обліку витрат та калькулюванні собівартості. В умовах становлення ринку це було зрозумілим, оскільки від централізованої системи підприємства успадкували добре розроблену відпрацьовану систему виробничого обліку витрат і калькулювання, інтегровану в бухгалтерський облік, його вдосконалення не вимагало значних додаткових затрат і було добре зрозуміле спеціалістам.

Аналіз вітчизняної літератури зобов'язує звернути увагу на використання авторами різних назв обліку, що забезпечує управління витратами. В.В. Сопко застосовує поняття «внутрішньогосподар-

ського обліку», С.Ф. Голов – «виробничого обліку». В різних країнах залежно від умов формування ідентичний облік називався: управлінським – в англо-американській системі, виробничим – у французькій, контролінгом – у німецькій системі. Не існує єдиної думки стосовно понять системи і методів обліку витрат і калькулювання собівартості.

С.Ф. Голов стверджує, що собівартість об'єктів витрат визначається за допомогою системи виробничого обліку, який має дві стадії: накопичення витрат і систему калькулювання, тобто розподіл витрат. Організаційна структура підприємства та мета впливає на документопотік, а система калькулювання визначається вибором об'єкта. Враховуючи це, автор виділяє дві системи: калькулювання за замовленнями та калькулювання за процесами, та визнає можливість гібридної системи операційного калькулювання. Калькулювання повних (Full-Absorption-Costing) та змінних (Variable-Costing) витрат – це методи калькулювання, які відрізняються між собою можливістю включенням у собівартість постійних накладних виробничих витрат. Щодо калькулювання стандартних (нормативних) та фактичних витрат, то автор вважає, що це методи контролю витрат [1].

В.В. Сопко, розглядаючи внутрішньогосподарський облік затрат виробництва та калькулювання собівартості, виділяє два методи: позаомовний (індивідуальний) і попередільний (попроцесний, масовий). Системи внутрішньогосподарського обліку затрат автор класифікує за двома ознаками: повнотою відображення затрат у собівартості продукції та ступенем нормування та контролю затрат. На практиці побудови системи обліку затрат можуть бути одночасно використані обидва підходи. Системи, що враховують повну собівартість, орієнтовані на виробництво, а системи неповних затрат, на думку В.В. Сопко, працюють на розвиток методу повних затрат. Класифікуючи методи обліку затрат, науковець виділяє два підходи: виробничий, спрямований на управління затратами, що здійснюється на основі повних затрат, і маркетинговий – управління результатами, ґрунтується на обліку змінних затрат, метод фактичного та нормативного обліку може застосовуватись при обох підходах [2].

П.Й. Атамас, розкриваючи суть калькулювання, говорить про методи і способи обліку витрат і калькулювання собівартості, при цьому з посиланням на О.Д. Каверіна наводить класифікацію калькуляційних систем, виділяючи три ознаки: ступінь поглинання постійних витрат, вихідна інформація для обчислення собівартості та вибір об'єкта калькулювання. Автор вважає, що всі методи калькулювання можна об'єднати у дві групи: позаомовне та попроцесне калькулювання. «Стандарт-кост» П.Й. Атамас визначає як систему

вимірювання оціночних розмірів витрат на будь-якій ділянці виробництва, що є важливим інструментом контролю і управління витратами [3].

М.Х. Коренький у назвах розділів використовує поняття системи обліку витрат і калькулювання, а в класифікації чітко називає їх методами. «Директ-костинг», на його думку, – це система управлінського обліку, а при поясненні варіантів простого і розвинутого директ-костингу мова йде вже про метод (систему). Характеризуючи переваги використання неповних витрат, автор говорить, що недарма директ-кост називають «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень [4].

В.М. Добровський виділяє дві системи обліку витрат і калькулювання собівартості за повними і змінними витратами, і пояснює це різними підходами до обліку витрат. Традиційний підхід налаштований на удосконалення калькулювання та контроль витрат за окремими видами готової продукції, та ринковий підхід, що зосереджує увагу на забезпеченні у кожному звітному періоді контролю за розміром витрат, обсягом готової продукції та результатом від її реалізації. «Директ-костинг» науковець називає системою управлінського обліку, адже вона охоплює витрати за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень [5].

Зарубіжні автори – Е. Аткинсон, Р. Гаррісон – також описували системи обліку витрат і калькулювання собівартості. Виходячи із наведених прикладів, – це системи формування виробничих

витрат за продуктами, процесами чи центрами з подальшим розподілом цих витрат за одиницями калькулювання.

Визначення системи обліку витрат і калькулювання собівартості у фаховій літературі відсутнє. Проаналізувавши різновиди систем і їх характеристики, можна зробити висновок, що і в теоретичному, і в практичному аспекті вони належать до виробничого обліку. Щоб зрозуміти взаємозв'язок розглянемо основні визначення виробничого обліку. Зокрема, С.В. Голов стверджує, що система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання та контроль собівартості об'єктів калькулювання. У загальному вигляді, на думку автора, вона складається із двох стадій: накопичення витрат та зарахування їх до певних об'єктів витрат [1, с. 100]. І.Б. Садовська під системою виробничого обліку розуміє сукупність процедур, щодо документування, угруповання, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. В цій системі автор виділяє три взаємопов'язані елементи: облік витрат за економічними елементами, за калькуляційними статтями і за центрами відповідальності [6]. П.С. Безруких та В.Б. Івашкевич виробничий облік визначають як облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

М.Д. Врублевський вважає, що облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції – це два окремі розділи управлінського обліку витрат. Перший охоплює облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а інший – облік собівартості за калькуляційними статтями, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькулювання продукції за видами калькуляційних одиниць, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства [7].

Враховуючи визначення системи як сукупності елементів, що взаємодіють із середовищем як єдине ціле, можна з впевненістю сказати, що облік витрат та калькулювання собівартості за визначенням може бути системою. Елементами цієї системи є облікові працівники та обліковий процес, документообірот, сформований з урахуванням організації та технології виробництва, методи обліку витрат та калькулювання собівартості, способи розподілу непрямих чи постійних витрат. Система має вхідний потік первинних документів та вихідний потік внутрішніх управлінських документів, необхідних менеджерам в процесі управління витратами.

Отже, облік витрат і калькулювання собівартості це сукупність елементів, що забезпечує накопичення витрат для формування показників фінансової звітності й собівартості окремих видів виготовленої продукції. При цьому об'єкт обліку витрат формується відповідно до поставлених цілей, тобто залежно від видів продукції, процесів, замовлень, номенклатури, якості виробів, від обраної класифікації витрат, методів і способів розподілу витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом [8].



Рис. 1. Вибір системи обліку витрат і калькулювання собівартості

Об'єктом обліку витрат є вид, сегмент діяльності чи продукт, об'єктом калькулювання – конкретний виріб або його складова. Кожне підприємство обирає свою систему обліку витрат і калькулювання собівартості, враховуючи організацію виробництва і технологічного процесу, тому різні підприємства – різні системи обліку і калькулювання. Назва системи обліку витрат і калькулювання собівартості може враховувати назву будь-якого із методів, якщо для вирішення завдань управління витратами доцільно застосовувати цей метод як пріоритетний.

Для забезпечення життєдіяльності системи необхідними є: проектування внутрішніх документів та документопотоків, вибір системи та методів списання активів на витрати, вибір методів калькулювання собівартості та способів розподілу постійних виробничих витрат, а також вибору методів контролю за витратами.

Варіанти при виборі системи обліку витрат і калькулювання собівартості показано на рисунку 1.

Залишається відкритим питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання, що є визначальними в системі та їх взаємодії між собою. На сьогодні не існує ні законодавчих, нормативних документів, ні методичних рекомендацій, що надавали б конкретний перелік методів обліку витрат чи методів калькулювання собівартості продукції. Більше того, в науковій літературі одні й ті ж методи різні вчені зараховують до методів обліку, то до методів калькулювання. Аналіз наукових поглядів дозволяє виділити чотири напрями у взаємодії інструментів обліку та калькулювання.

До першого напрямку належать дослідження таких вчених, як Б.П. Івашкевич, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, які вважають, що облік витрат та калькулювання – це два різні етапи формування і обробки інформації, де на першому етапі залежно від поставлених цілей відбувається збір інформації та її групування, а на другому – розподіл між об'єктами та розрахунок собівартості.

Другий напрямок, що розглядає метод обліку та калькулювання як єдиний процес, представляють П.С. Безруких, А.Ш. Маргуліс та інші автори. Такий підхід скоріше пов'язаний із традиційним вітчизняним підпорядкуванням обліку витрат цілям калькулювання. Ряд авторів визнає існування перелічених в літературі методів як методів обліку суцільно витрат, четвертий напрямок науковців вважають, що облік витрат – це тільки технічне накопичення списаних активів на витрати, а методи калькулювання дозволяють сформувати собівартість, необхідну як для фінансового обліку, так і для прийняття управлінських рішень.

Враховуючи різні погляди, на нашу думку, необхідно сконцентрувати увагу на цілях, задля яких здійснюється облік і калькулювання. При необхідності оперативного відслідковування змін величини витрат для постійного контролю і впливу на їх розмір, доцільно говорити про методи формування обліку витрат за різними статтями. На підприємстві групування витрат здійснюється на аналітичних та синтетичних бухгалтерських рахунках, що при системі постійного списання дає можливість сформувати залишки на раху-

ках у будь-який момент часу. Методи обліку витрат та калькулювання, представлені на рисунку 1, дають можливість формувати витрати залежно від необхідного результату та на етапі оперативного контролю дозволяють з врахуванням різних класифікацій витрат приймати рішення про використання активів та обсяги виробництва. Прямі (а отже, і змінні) витрати без великих проблем належать об'єкту обліку та об'єкту калькулювання як в аналітичному, так і в синтетичному бухгалтерському плані рахунків, непрямі витрати розподіляються на об'єкти різними способами. Відмінності в калькулюванні передусім залежать від необхідності калькулювання за замовленнями чи за процесами та від способів розподілу непрямих витрат. І.Б. Садовська називає основною проблемою калькулювання економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом [6]. Виходячи із цього, методи обліку витрат та методи (або способи) калькулювання собівартості мають бути об'єднані. А отже, в системі управління витратами облік витрат і калькулювання собівартості необхідно розглядати як єдиний процес забезпечення інформацією для прийняття вчасних і обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі дослідженої літератури можна зробити висновок, що облік витрат, виконуючи функцію накопичення та формування витрат, за окремими аналітичними і синтетичними бухгалтерськими рахунками на певних етапах виробництва може задовольняти вимоги як фінансового, так і управлінського обліку й існувати незалежно від можливостей калькулювання продукції. При цьому облік витрат може здійснюватись із застосуванням як позамовного, так і попереднього методів з врахуванням повних чи неповних витрат на основі фактичних чи нормативних даних. Якщо процес управління виробництвом вимагає калькулювання собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг, то його здійснити без обліку витрат неможливо, і в цьому плані облік витрат і калькулювання собівартості єдині. Оскільки облік витрат все ж первинний, то для забезпечення прийняття управлінських рішень можуть використовуватись будь-які методи обліку і калькулювання в їх поєднанні.

Взаємозв'язок, доповнення і вдосконалення через використання різних методів і способів формування й розподілу витрат створює певну систему обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Залежно від поставлених цілей підприємство може обирати за основу будь-який із наведених на рисунку 1 методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. В результаті системи обліку витрат і калькулювання можуть називатися системами обліку витрат і калькулювання за замовленнями; системами обліку витрат і калькулювання за процесами (С.Ф. Голов їх називає системами виробничого обліку); системи обліку і калькулювання за повними і неповними витратами; системами, як їх називає В.М. Добровський; системами обліку, калькулювання та контролю за фактичними, нормативними витратами чи відхиленнями між ними.

Список літератури:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф. Голов. – 3-є вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
4. Корецький М.Х., Дацій Н. В., Пельтек Л. В. Управлінський облік: навч. посіб. / М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельтек. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
5. Добровський В.М. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В.М. Добровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
6. Садовська І. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб./ І.В. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
7. Врублевський Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие / Н.Д. Врублевський. – М., 2004. – 376 с.
8. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
9. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
10. Калькуляция себестоимости в промышленности / под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975. – 295 с.
11. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять: міжнародний збірник наукових праць [Електронний ресурс] / М.І. Скрипник. – Вип. 2(14). – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1620/1/22.pdf>.
12. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.

Нипорко Н. И.

Черниговский национальный технологический университет

ПОНЯТИЕ СИСТЕМЫ И МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ

Резюме

Исследовано понятие системы и методов учета затрат и калькулирования себестоимости, применение этих понятий, их отличия. Рассмотрена взаимосвязь методов учета затрат и методов калькулирования. Сделаны предложения об использовании определения системы учета и калькулирования, исходя из приоритетности применения методов.

Ключевые слова: управление затратами, полные, прямые и переменные затраты, объекты учета затрат, объекты калькулирования.

Niporko N. I.

Chernihiv National University of Technology

THE CONCEPTS OF THE SYSTEM AND METHODS OF COST KEEPING AND COSTING

Summary

The concept of the system and methods of cost accounting and costing, the application of these concepts, their differences. Intercommunication methods of cost accounting and calculation methods. Make proposals for use of the name of the system accounting and calculation based on the priority of application methods.

Keywords: cost management, full, direct and variable costs, objects of cost keeping, objects of costing.