

УДК 657.474.5

К. Радченко, асп.

АНАЛІЗ МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В РІЗНИХ ГАЛУЗЯХ ПРОМИСЛОВОСТІ

Визначено сутність та значення поняття "метод калькулювання", розглянуто класифікації методів калькулювання собівартості, розкрито їх особливості та умови практичного застосування на підприємствах різних галузей промисловості.

Ключові слова: методи калькулювання, методи обліку витрат, система калькулювання, собівартість, витрати.

Определены сущность и значение понятия "метод калькулирования", рассмотрены классификации методов калькулирования себестоимости, раскрыты их особенности и условия практического приложения на предприятиях разных отраслей промышленности.

Ключевые слова: методы калькулирования, методы учета расходов, система калькулирования, себестоимость, расходы.

In the article certainly essence and value of concept "method of calculation", classifications of methods of calculation of prime price are considered, their features and terms of practical application are exposed on the enterprises of different industries of industry.

Key Words: methods of calculation, methods of account of charges, system of calculation, prime price, charges.

Кожний вид діяльності, кожна галузь або підгалузь виду діяльності мають відмінності в організації виробництва та визначення витрат на підприємстві.

Дослідження з приводу вибору методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання, бо окремі наукові положення залишаються ще дискусійними. До них належать: з'ясування сутності методу обліку витрат і методу калькулювання собівартості продукції, розробка науково обґрунтованих принципів їх класифікації; розподіл витрат між окремими стадіями обігу коштів; економічний зміст собівартості та склад витрат, які її формують; групування витрат за статтями і об'єктами калькулювання тощо.

Проведений огляд літературних джерел показує, що проблеми застосування методів калькулювання собівартості продукції на підприємствах України сьогодні досліджуються багатьма науковцями. У вітчизняних і закордонних наукових колах тривають дискусії щодо методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Означена тема досліджується у працях Ф. Бутинця, І. Білоусової, С. Голова, Н. Гури, Т. Карпової, Л. Нападівської, І. Садовської, В. Сопка, Т. Сльозко, Ч. Хорнгрена, Фостера Дж., Ш. Датара, К. Друрі та інших. Але проблема удосконалення калькулювання собівартості та обліку витрат в цілому потребує подальших досліджень.

Метою дослідження є розгляд сутності поняття "метод калькулювання", аналіз класифікації методів калькулювання собівартості, розкриття їх особливостей та умов їх практичного застосування на підприємствах різних галузей промисловості.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, все частіше називають методами калькулювання (костинг) [1, с. 6]. У той же час немає чіткого визначення поняття "метод калькулювання".

Палій В.Ф. вважає, що метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [2, с.223]. Івашкевич В.Б. розглядає калькулювання як обробку даних за допомогою спеціальних прийомів та способів [3, с.34]. Цікавою є точка зору Селезньова С.І., який під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [4, с.164]. Жебрак М.Х., вважає, що ме-

тоди калькулювання занадто тісно пов'язані з порядком аналітичного обліку прямих витрат на виробництво [5, с.229]. Під методом калькулювання Кондраков М.П. розуміє систему прийомів, що використовуються для визначення собівартості одиниці продукції [6, с.301]. Лінник В.Г. вважає, що методи калькулювання являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції [7, с. 48]. За Швецем В.Г., методом калькулювання є сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту [8]. Бутинець Ф.Ф. методами калькулювання вважає сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [9, с.197]. На думку А. Апчорча, метод калькулювання собівартості визначається цілком самої собівартості [10, с. 940.]

Отже, можна надати узагальнене визначення, що метод калькулювання є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Відсутня єдина думка серед спеціалістів і щодо класифікації методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання.

Басманов І.А. виділив наступні шість методів калькулювання: прямого розрахунку, розподілу витрат, додавання витрат, виключення витрат, нормативний та комбінований [11, с.122]. Свого часу, такий підхід до класифікації методів калькулювання привернув увагу спеціалістів, що призвело до появи значної кількості наукових робіт та навчальних посібників, в яких поновому розглядалась класифікація методів обліку витрат на виробництво.

Каверіна О.Д. поділяє всі методи калькулювання на три групи залежно від:

- ступеня поглинання постійних витрат – на "абзорпшен-костінг" і "директ-костінг";
- інформації, покладеної в основу розрахунків – на фактичне, нормальне калькулювання і стандарт-костінг (нормативне калькулювання);
- вибору об'єкта калькулювання – на калькулювання по замовленнях, переділах (процесах) і змішане калькулювання [12, с 112].

П'єр Мевелєк виділяє системи повних витрат, прямих витрат і системи, що базуються на діяльності та проце-

сах (ABC) [13]. Хенсен Д.Р. та його співавтори виділяють дві принципово відмінні системи калькулювання:

- функціонально-орієнтоване калькулювання;
- калькулювання на основі діяльності (ABC) [14].

На відміну від цього Райан Б. вважає метод ABC уточненим варіантом традиційних методів розподілу накладних витрат і зставляє методи калькуляції витрат на основі видів діяльності (ABC) і руху продукту (PFC) [15].

Білоусова І. розглядає два методи калькулювання:

- з неповним розподілом витрат (директ-костінг);
- з повним розподілом витрат [1, с. 6].

При цьому до калькулювання з повним розподілом витрат вона відносить позамовний і попроцесний методи калькулювання, калькулювання комплексних виробництв, калькулювання за нормативними витратами, калькулювання за видами діяльності (ABC-метод), функціональне калькулювання собівартості; системи калькулювання кайзен-костінг та особливості калькулювання "точно в строк".

В спеціальній літературі до цього часу досліджуються питання класифікації методів обліку витрат на виробництво та калькулювання, визначаються сфери їх застосування. При цьому, ні в офіційних документах, ні у спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат та методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості. Порівняльний аналіз значених методів калькулювання дає можливість розглянути їх переваги та недоліки, визначити їх застосування в різних галузях промисловості.

Управління витратами виникло на початку ХХ ст. у США. Це був один із принципів наукового менеджменту, що запропонували Тейлор Ф. та Емерсон Г. Вони застосовували стандарти, щоб визначити "єдиний найкращий шлях" використання праці й матеріалів. Ця система обліку отримала назву "стандарт-кост". Головне у цій системі – контроль за найточнішим виявленням відхилень від установлених стандартів витрат. Перевагою даного методу є універсальність, а недоліком є те, що стандарти можна встановлювати не на всі виробничі витрати. Через це на місцях послаблюється контроль за ними. Також за великої кількості замовлень, відмінних за типом та характером, прораховувати стандарт на кожне замовлення неможливо.

Нормативний метод – єдиний метод, який досліджувався кожним науковцем у даній сфері. Це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дійового контролю за рівнем витрат виробництва, що дає можливість використати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного виробництва. Система нормативної калькуляції собівартості передбачає детальний аналітичний облік у розрізі об'єктів віднесення витрат за трьома складовими: за нормами, зміни норм і відхилення від норм. Фактична собівартість виготовленої продукції визначається як алгебраїчна сума цих складових. Така методика обліку є більш трудомісткою та менш оперативною порівняно з системою "стандарт-кост". Проте, використання нормативного методу дає ряд переваг: по-перше, норми є засобом виміру фактичної ефективності роботи, по-друге, використання нормативів дозволяє отримувати інформацію не лише про фактичні витрати, але і про те, якими вони повинні бути.

У 1936 р. Дж. Гаррісон створив систему "директ-костінг", відповідно до якої у собівартість необхідно включати лише прямі витрати. Сутністю системи "ди-

рект-костінг" є розподіл витрат на постійні та змінні складові в залежності від зміни обсягів виробництва. Перевагами системи "директ-костінг" є спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат; можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення; можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг (продукції, робіт); можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт). Недоліки цього методу полягають в тому, що при використанні демпінгу виникає небезпека, де маса постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі при розподілі витрат на постійні й змінні; ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.

Залежно від вибору об'єктів калькулювання, виділяють позамовний та попроцесний методи калькулювання. Калькулювання за замовленнями – це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу або окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліку витрат при цьому методі є окреме замовлення.

Калькулювання за процесами – це система обліку і визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Ця система характерна для масового та серійного виробництва. Складність її залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності або паралельності обробки) та наявності і розмірів незавершеного виробництва.

При застосуванні попереднього методу використовуються елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилення фактичних витрат від діючих (поточних норм), а також виявлення змін цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих (поточних) норм (наднормативні виробничі витрати) відносять на собівартість реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БО 16.

Р.Купер першим запропонував назву "поопераційний облік" (activity-based costing, ABC), мета якого якомога точніше розподіляти накладні витрати. Поопераційний облік витрат став основою калькулювання собівартості за видами діяльності. ABC-метод – це результат удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, при якому накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькулювання пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці).

При значному зростанні рівня накладних витрат виникла проблема більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC-метод спрямовано на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень.

Метод калькулювання на основі діяльності орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва. Таке калькулювання передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції.

Система калькулювання "кайдзен-костинг" виникла на підприємствах Японії. К. Друри зазначає, що калькулювання витрат типу "кайдзен" є механізмом зниження витрат і управління витратами [16, с. 839]. Кайдзен (kaidzen) означає вдосконалення. Це поняття включає процес безперервного поліпшення особистого, сімейного, суспільного і трудового життя. Щодо виробництва, кайдзен означає постійне вдосконалення, до якого причетні всі – як менеджери, так і робітники. Отже, кайдзен не має прямого відношення до калькулювання, а є унікальним підходом, що може застосовуватися в усіх проявах діяльності людини.

За сучасних умов діяльність виробників повинна бути орієнтована на випуск високоякісної та конкурентоспроможної продукції при максимальному зниженні витрат на її виробництво. Тому особливій уваги потребує метод управління виробництвом за системою JIT ("just-in-time", "точно в строк"). Система "точно в строк" зародилася в Японії в середині 70-х років. Сутність системи: виробляти продукцію лише тоді, коли в ній існує потреба, і лише у тій кількості, яка необхідна покупцям. Перевагами системи "точно в строк" є зменшення рівня запасів, а, відповідно, й капіталовкладень; значно менше часу потрібно для закупівлі та збереження матеріалів, тому надійність виконання замовлення збільшується; покращення якості виробництва; зменшення капітальних витрат на утримання складських приміщень для запасів; зниження ризику морального старіння запасів; зменшення обсягів документації.

Виходячи з розглянутого, очевидно, що унікальних методів калькулювання немає, кожен метод має свої переваги та недоліки. Головне завдання при цьому – зрозуміти особливості методів з тим, щоб нівелюючи їх негативні сторони, максимально ефективно використовувати позитивні, реалізувати закладені в них переваги.

Важливо підібрати найбільш суттєві ознаки за основу для класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання на підприємствах різних галузей. При цьому необхідно враховувати специфіку підприємства: організаційно-технологічні особливості виробництва, наявність та рівень повноти нормативної бази, фінансові й технічні можливості тощо. Наприклад, метод калькулювання собівартості за замовленнями варто застосовувати в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах машинобудівної промисловості (суднобудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів і т. ін.

Калькулювання собівартості за процесами характерне для масового та серійного виробництва (нафтопереробна, фармацевтична та інша галузі промисловості). Для хімічної, легкої та харчової промисловості та на підприємствах гірничо-металургійного комплексу використовується попередільний метод калькулювання собівартості продукції, або комбінація двох методів – попередільного та позамовного. Галузеві особливості та специфіка окремих виробництв впливають на вибір багатьма підприємствами нормативного методу обліку витрат. Наприклад, при калькулюванні сільськогосподарської продукції доцільно використовувати саме нормативний метод обліку витрат, в основі якого лежить нормативна собівартість, що найбільш точно враховує зміни, які відбуваються у процесі виробництва. Взагалі

Чумаченко М., Белоусова І [17, с. 4] та Сльозко Т. [18, с. 8] в своїх працях висловлюють думку про універсальність нормативного методу та можливість його застосування для підприємств будь-якої галузі.

Що стосується потреб керівництва, то інформації нормативного та попередільного методів для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому для внутрішньої звітності підприємствам варто використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості "директ-костинг", використання якого дозволяє виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва. Такі методи калькулювання як "стандарт-кост" та "директ-костинг" ефективно використовувати, наприклад, у галузі зв'язку. Отже, використання варіанту ведення виробничого обліку істотно залежить від галузевої специфіки й характеру організації виробництва.

Виходячи з розглянутого, очевидно, що відсутність чіткості у визначенні методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції унеможлиблює єдність думок науковців до підходу щодо їх класифікації. Чітка класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має дати можливість, враховуючи структуру управління і технологію виробництва, обрати для підприємства найбільш прийнятний спосіб калькулювання собівартості. Необхідність удосконалення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зумовлена існуючими їхніми недоліками, які не дають можливості коригувати управлінські рішення залежно від зміни ринкової кон'юнктури.

1. Білоусова І. Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості [Текст] / І. Білоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4 С.3-10.
2. Палий В.Ф. Основы калькулирования [Текст]: [навч. посіб.] / В.Ф. Палий – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.Б. Ивашкевич – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
4. Селезнев С.И. Курс бухгалтерского учета в промышленности. Книга 1. [Текст] / С.И. Селезнев, А.А. Тарбеев – М.: Статистика, 1969. – 272 с.
5. Жебрак М.Х. Производственная калькуляция [Текст]: [навч. посіб.] / М. Жебрак // Спутник контролера и счетовода. – 1927. – №9.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: [навч. посіб.] / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 560 с.
7. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий [Текст]: [навч. посіб.] / В.Г. Линник – К.: Вища школа, 1986. – 175 с.
8. Швець В.Г. Теория бухгалтерского обліку [Текст]: [підручник] / В.Г. Швець – К., 2008. – 535 с.
9. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: [підручник] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 480 с.
10. Апчорч А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] / А. Апчорч. – М. Финансы и статистика, 2005. – 952 с.
11. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции [Текст]: [навч. посіб.] / Басманов И.А. – М.: Финансы, 1974. – 167 с.
12. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. [Текст]: [навч. посіб.] / Каверина О.Д. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
13. Mevellec Pierre. Designing cost systems. ABC and traditional systems: a comparative study [Текст] / P. Mevellec // Comptabilite. Special issue. November 2002, P.17–20.
14. Управлінський облік [Текст] / Д.Р. Хенсен, М.М. Моуен, Н.С. Еліас, Д.У. Сеньков. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
15. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя [Текст]: [навч. посіб.] / Райан Б. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
16. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст]: [підручник] / Друри К. – М., 2003 – 1071 с.