

УДК : 657.474

К.В. ХУДОБА, ст. викл. Макіївський економіко-гуманітарний інститут

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Визначена економічна сутність категорій «методи обліку витрат» і «методи калькулювання» на основі аналізу вітчизняних досліджень. Науково-теоретично обґрунтована їх класифікація, що дає змогу підприємствам вибору оптимальної системи обліку витрат.

We consider the economic substance of categories of the Cost Accounting Techniques and Methods of Calculation. Their classification is theoretical justified, which allows enterprises choice of the Optimal Cost Accounting System that will improve the overall profitability of products, strengthen the economic position in the market.

Ефективне управління промисловими підприємствами України в сучасних ринкових умовах господарювання вимагає нового підходу до визначення собівартості продукції на основі дійового контролю за витратами виробництва. Розрахунок собівартості продукції є основою для прийняття багатьох управлінських рішень. Наприклад, випуск якої продукції продовжити чи припинити, яку ціну встановити на продукцію, які зміни необхідні в технології та організації виробництва і т.п. Ефективність цих рішень напряму буде залежати від організації обліку витрат на підприємстві. Вимоги управління потребують чіткого визначення поняття методів обліку витрат і калькулювання та їх класифікації.

Питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є досить популярними серед науковців. Їм приділялась увага у працях І. Білоусової, М. Чумаченко, А. Лишиленко, М. Врубльовського, Т. Маренич, О. Корольової, Г. Кошевецької, Т. Карпової, В. Івашкевіча, С. Голова, В. Швеця та інших. Однак, залишаються ще наукові дослідження, над якими досі ведуться дискусії. Так, виникають питання про єдність і розмежування методів обліку витрат і калькулювання. Як наслідок, виникає проблема класифікації методів, що полягає у виборі основ класифікації і у вирішенні питання, чи повинні методи обліку витрат і калькулювання класифікуватися як одне ціле або окремо.

У зв'язку з цим, визначення сутності метода обліку витрат і метода калькулювання та науково-теоретичне обґрунтування їх класифікації виділимо як основну мету написання даної статті.

Перш за все, слід відзначити, що більшість науковців у своїх дослідженнях не відрізняють методи обліку витрат від методів калькулювання. Також, немає і єдиного підходу щодо їх класифікації.

Так, І. Білоусова у статті «Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції» розглядає лише методи обліку витрат, не згадуючи нічого про самі методи калькулювання собівартості, а лише використовує цей термін при класифікації методів обліку витрат [1, с. 3]. При цьому автор виділяє такі методи калькулювання: калькулювання з неповним розподілом витрат і калькулювання з повним розподілом витрат, який включає позамовний, попроцесний (передільний) методи калькулювання, калькулювання комплексних виробництв, калькулювання за нормативними витратами, калькулювання за видами діяльності, функціональне калькулювання, систему кайзен-костинг, особливості калькулювання «точно в строк».

В цьому контексті підкреслимо, що М. Чумаченко вважає, що розглянутим підходам до систем і методів калькулювання властиві обмеженість, непослідовність і термінологічна плутанина. На його думку, по-перше, не слід ототожнювати позамовне, попроцесне і нормативне калькулювання й калькулювання з повним розподілом витрат, оскільки ці методи можуть застосовуватися також в умовах неповного розподілу витрат. По-друге, метод повного калькулювання витрат стосується тільки виробничих витрат, а не повного калькулювання всіх витрат. По-третє, метод калькулювання на основі діяльності характеризує певний підхід до повного розподілу витрат [2, с. 5].

Також, дорівнює методи обліку витрат до методів калькуляції А. Лишиленко. Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, що виготовляється, він виділяє такі методи калькуляції: попередільний (попроцесний), який включає одно- і багатопередільний, і позамовний; з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних – нормативний [3, с. 191].

Але, М. Врублевський відзначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів - власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а другий - облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства. Це калькуляційний облік процесів формування собівартості всієї виготовленої продукції, її одиниці як за окремими виробництвами, так і за її видами, марками, сортами і найменуваннями [4, с. 26].

Більш докладно виявляє сутність методів обліку витрат і методів калькулювання Т. Маренич. На її погляд «слід більш чітко розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькуляції собівартості продукції. Під методом обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій по формуванню витрат з метою обґрунтованої калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними... Метод

калькулювання - це спосіб угруповання витрат за об'єктами калькулювання і прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції» [5, с. 20-21].

О. Корольова під методом обліку витрат у широкому значенні розуміє сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення певної мети. З цього погляду методи калькулювання розглядаються як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг). Методи обліку витрат та методи калькулювання – це дві стадії одного процесу; між ними є єдність, але не тотожність. Тому автором пропонується розглянути три ознаки класифікації: періодичність калькулювання, оперативність контролю за витратами, повнота включення витрат до собівартості продукції. При цьому названі ознаки класифікації розглядаються незалежно одна від одної [6, с. 16].

Т. Карпова відзначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: об'єктам групування (позамовна і попроцесна), ступені нормування (фактичних і нормативних витрат), повноті охопту процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний), кількості продуктів (одно- і багатопродуктовий), місцям виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл по носіях), способу розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний), виду організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часу складання (планове і звітне) [7, с. 150-151].

Зробивши аналіз вітчизняних досліджень, можна відзначити, що метод обліку витрат – це спосіб відображення витрат на виготовлення продукції (за складом, змістом, призначенням, місцям виникнення, центрам відповідальності). В залежності від технологічних і організаційних особливостей методи обліку витрат групують за трьома ознаками: 1) об'єктами обліку витрат; 2) повнотою облікових витрат; 3) оперативністю обліку і контролю витрат (рис. 1).

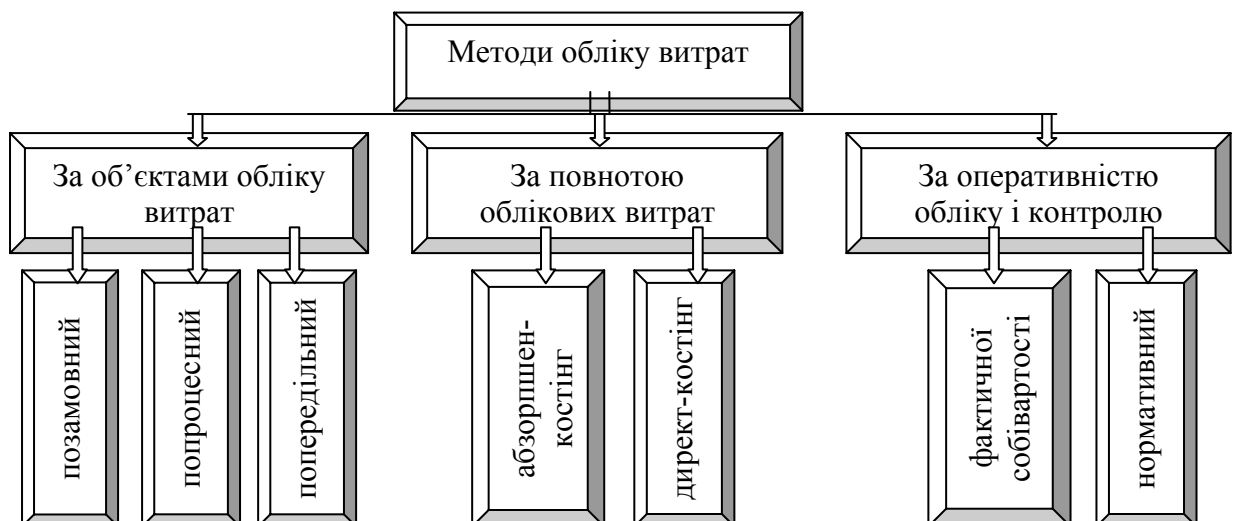


Рис. 1 Класифікація методів обліку витрат

Розглянув методи обліку витрат, доцільно перейти до методів калькулювання, адже це дві стадії одного процесу між якими є зв'язок.

Виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення і угруповання по різним ознакам. Тільки після цього можливе калькулювання собівартості. Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники: величина виробничих витрат протягом певного періоду і об'єм продукції або виконаної роботи в цьому ж періоді.

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи числення собівартості продукції. Собівартість продукції – це об'єктивна економічна категорія. Її наявність зумовлена в першу чергу тим, що кожне підприємство повинно в рамках собівартості відновити витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати виробництво. Економічне значення собівартості полягає і в тому, що вона показує величину витрат підприємства на виробництво продукції [5, с. 93].

Всі способи розрахунку собівартості об'єкту калькуляції і одиниці продукції М. Врублевський зводить до таких: нормативний спосіб, спосіб підсумовування витрат виробництва, спосіб виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат виробництва, спосіб пропорційного розподілу витрат виробництва, спосіб прямого розрахунку, комбінований спосіб калькуляції [4, с. 48].

В. Івашкевіч виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу. [8, с. 237-239].

При калькулюванні собівартості сумісних продуктів З. Голов зазначає, що виникає дві стадії: вимірювання витрат на виробництво кожного сумісного продукту після точки розділення; розподіл загальних витрат між сумісними продуктами. Методами розподілу цих загальних витрат автор називає такі: натуральних одиниць, вартості продажу, чистої вартості реалізації, валового прибутку [9, с. 127-131].

На думку В. Швеця, методом калькулювання є сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукції. До методів калькулювання відноситься: прямого розрахунку, сумування витрат, виключення витрат, розподіли витрат, нормативний [10, с. 170].

Отже, можна визначити, що метод калькулювання – це спосіб числення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т. д. Вивчення літературних джерел дає можливість узагальнити методи калькулювання собівартості

продукції. Синтезація підходів щодо визначення методів калькулювання зображена в таблиці 1.

Таблиця 1 Підходи щодо визначення методів калькулювання собівартості

Методи калькулювання собівартості продукції	В. Івашкевіч	М. Врублевський	З. Голов	В. Швець
виключення витрат	+	+		+
коефіцієнтний	+			
розподіл витрат	+	+		+
залишкової вартості	+			
комбінований	+	+		
нормативний		+		+
сумування витрат		+		+
прямий розрахунок		+		+
натуральних одиниць вартості продаж			+	
вартості реалізації			+	
валового прибутку			+	

Таким чином, проаналізував останні дослідження вітчизняних науковців, можна зробити наступний висновок. Методи обліку витрат і методи калькулювання – це дві стадії одного процесу, які слід чітко розмежувати. Отже, і групувати ці методи потрібно за окремими класифікаціями. Запропонована класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що дає змогу підприємствам вибору оптимальної системи обліку витрат, яка сприятиме підвищенню загальної рентабельності продукції, зміцненню економічних позицій на ринку.

Список літератури: 1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9 - С. 3-5. 2. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10 - С. 3-7. 3. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / Лишиленко О.В. - К., 2004. – 254 с. 4. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие / Врублевский Н.Д. – М., 2004. – 376 с. 5. Маренич Т. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. - № 12. – С. 19-25. 6. Корольова О.І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні [Текст] / О.І. Корольова // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. - № 7. – С. 13-17. 7. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник / Карпова Т.П. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., 2004. – 351 с. 8. Івашкевич В.Б. Бухгалтерський управлінський учет : учебник / Івашкевич В.Б. – М., 2003. – 618с. 9. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / Голов С.Ф. – К., 2003. – 704 с. 10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / Швець В.Г. – К., 2003. – 444 с.

Надійшла до редакції 24.10.10