

А.В. ПОГОСОВА*(Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна)***О.Ф. ЯРМОЛЮК***(Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна)*

Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки

Досліджено методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, їх переваги та недоліки, зокрема стандарт-кост, директ-костинг, попередільний, позамовний методи. Наведено пропозиції щодо використання методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах. При цьому акцентовано увагу на застосуванні комбінованого методу обліку витрат на виробництво продукції молочного скотарства.

Ключові слова: витрати, методи обліку, стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання собівартості.

А.В. ПОГОСОВА*(Житомирський національний агроекологічний університет, г. Житомир, Україна)***Е.Ф. ЯРМОЛЮК***(Житомирський національний агроекологічний університет, г. Житомир, Україна)*

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: преимущества и недостатки

Исследовано методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, их недостатки и преимущества, в частности стандарт-кост, директ-костинг, попередельный, позаказный методы. Даются предложения по использованию методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях. При этом акцентируется внимание на использовании комбинированного метода учета затрат на производство продукции молочного скотоводства.

Ключевые слова: затраты, методы учета, стандарт-кост, директ-костинг, калькулирование себестоимости.

A.V. POHOSOVA*(Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr, Ukraine)***O.F. YARMOLYUK***(Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr, Ukraine)*

Methods of Cost Accounting and Production Costs Calculation: Merits and Demerits

The methods of cost accounting and calculation of production costs, including standard-cost, direct-costing, re-distribution and customized ones, their advantages and disadvantages have been analyzed. The proposals on the implementation of methods of cost accounting and production cost calculation in agricultural enterprises have been given. In addition, the application of the combined method of cost accounting of dairy cattle-breeding output has been accentuated.

Keywords: cost, accounting methods, standard-cost, direct-costing, cost calculation.

Постановка проблеми. Застосування того чи іншого методу обліку витрат диктується економічною доцільністю при прийнятті управлінських рішень стосовно формування доходів і витрат та пошуку шляхів покращення фінансового результату вироб-

ництва в межах правового поля, що склалося на теперішній час. В той же час серед науковців немає єдиного підходу до класифікації методів обліку витрат та особливостей їх застосування з врахуванням діяльності підприємств різних галузей економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблеми обліку і контролю витрат, зокрема щодо методів, присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних економістів: І.А. Белоусової, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, К. Друрі, В.М. Жука, Т. Карпової, Г.Г. Кірейцева, І.А. Ламікіна, В.Г. Лінника, Ю.Я. Литвина, Т. Маренич, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападівської, М.Ф. Огійчука, В.Ф. Палія, Л.І. Хорунжого, М.Г. Чумаченко та інших.

Так, М. Чумаченко щодо методу обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції запропонував класифікацію «методів обліку виробничих витрат» і «способів калькулювання собівартості продукції» [10]. Ця пропозиція була підтримана І. Басмановим [1] і використана Л. Нападівською в підручнику з управлінського обліку [6]. В свою чергу Т. Маренич та Т. Карпова досліджували питання щодо поділу методів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання собівартості продукції [5, 4].

В цілому поняття методу обліку і контролю витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, адже кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції.

Метою статті є визначення найбільш ефективних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Науковці виділяють різноманітні класифікаційні ознаки щодо методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: щодо технології і організації виробництва, щодо об'єктів виробництва і об'єктів групування, ступеню нормування витрат, повнотою охоплення процесами, місцями виникнення витрат та ін.

З огляду на це, І. Білоусова зазначає, що за аналізом зарубіжної літератури саме особливості технології виробничих галузей, які визначають організацію виробничих витрат, покладені в основу формування поняття «Методи калькулювання витрат», що включає в себе розподіл і калькулювання витрат. При цьому спостерігається виділення таких методів калькулювання:

- 1) калькулювання з неповним розподілом витрат (директ-костинг);
- 2) калькулювання з повним розподілом витрат:
 - позамовний метод калькулювання;
 - попроцесний (попередільний) метод калькулювання;
 - калькулювання комплексних виробництв;
 - калькулювання за нормативними витратами (стандарт-кост);
 - калькулювання за видами діяльності (ABC-метод);
 - функціональне калькулювання собівартості;
 - система калькулювання кайзен-костинг;
 - особливості калькулювання «точно в срок» [2].

При обліку затрат за системою стандартних витрат (стандарт-кост) фактичні затрати в обліку співставляються з затратами за стандартними нормами, а різниця відноситься на відповідні рахунки

відхилень. Відхилення обліковують таким чином, що відразу ж можна визначити причини й відповідальність конкретних осіб за допущені відхилення від кошторису.

Під стандартами виробничих витрат розуміють норми і нормативи, що встановлюються підприємством. Норми витрат поділяють на три категорії: основні норми, ідеальні норми, поточні досяжні норми. До основних відносять постійні норми, що не змінюються протягом тривалого часу. Вони забезпечують базу для порівняння фактичних витрат за ряд минулих років. Однак ці норми не змінюються так часто, як змінюються умови і методи виробництва, тому основні норми використовуються рідко. Ідеальні норми передбачені для діяльності підприємства в ідеальних умовах. Такі умови на практиці досягти неможливо. На практиці використовують поточні досяжні норми, які мають перед собою ідеально досяжні в умовах ефективної діяльності цілі.

Одним із недоліків цієї системи обліку витрат є те, що вона не передбачає обов'язкового виявлення відхилень від стандартів й документування цих відхилень. Відхилення виявляються розрахунковим шляхом і відображаються в обліку в кінці звітного періоду. Таким чином, управлінське рішення, пов'язане з обліком наявних відхилень фактичних витрат від стандартних може бути прийнято лише в кінці звітного періоду.

Калькулювання з неповним розподілом витрат, що дістало назву директ-костинг, передбачає визначення по видам продукції маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат і змінної частини непрямих витрат (загальновиробничих витрат). Постійна частина загальновиробничих витрат по видам продукції не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються адміністративні витрати і витрати на збут. Отже, застосовуючи систему директ-костинг, підприємство не знає повної фактичної собівартості кожного виду продукції і не може порівняти її з відпускнуою ціною [2].

Якщо підприємство здійснюватиме калькулювання виробничої собівартості, то повну собівартість воно може отримати тільки позасистемно, розрахунково. А це загрожує недостовірними результатами аналізу внаслідок можливих помилок. Також калькулювання неповних витрат призводить до безсумнівних помилок через практичну неможливість розподілу в обліку витрат на змінні і постійні.

В той же час, втілення системи директ-костинг дозволяє:

- 1) переорієнтувати накопичений практичний досвід на рішення задач, що стоять перед управлінням підприємством в умовах ринку;
- 2) створити нетрадиційні системи отримання інформації про витрати;
- 3) розкрити більш ефективні підходи до калькулювання собівартості;
- 4) сформулювати нові методи аналізу обліку фінансових результатів, контролю й прийняття на цієї основі управлінських рішень;
- 5) інтегрувати вітчизняну систему обліку з закордонною [9].

Втілення системи директ-костинг потребує не теоретичного обґрунтування поділу витрат залежно від впливу на них обсягу виробництва на змінні і постійні, а конкретного їх розмежування залежно від їхньої поведінки.

При цьому Л.В. Попов, І.А. Маслова, Б.Г. Маслов вважають, що причина популярності використання даного методу в управлінському обліку полягає в його відповідності принципу нарахування, коли витрати приводяться до відповідності з доходами, джерелами яких вони стали. [7].

В той же час С.В. Стендер зазначає, що використання цієї системи дозволить: знизити трудомісткість облікових робіт - постійні витрати в повному обсязі відносяться на рахунок фінансових результатів, а собівартість продукції обліковується і планується в частині змінних витрат; допоможе виявити додаткові аналітичні можливості, що дозволяють глибше розкрити потенційні причини зниження виробничих показників, збільшити функціональні можливості управління підприємством; забезпечити зростання ефективності виробництва в цілому [8].

На нашу думку, система директ-костинг дозволяє більш ефективно контролювати рівень рентабельності продукції, бо окупність продукції ринковою ціною краще видно при калькулюванні за прямими витратами, оскільки вона не змінюється в результаті того ж розподілу непрямих витрат, дозволяє використовувати графічно - математичну модель точки беззбитковості для вирішення низки управлінських завдань. Застосування цієї системи, за якою калькуюють неповну собівартість продукції, не включає визначення для аналітичних чи планових цілей повної собівартості продукції. Але, хоча така система має низку переваг, порівняно з іншими, для деяких виробництв, зокрема сільськогосподарських, вона не придатна через особливості технологічного процесу.

В. Івашкевич зводить способи розрахунку собівартості продукції до попередільного і позамовного методів калькулювання, які мають різновиди. При цьому він виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу. Водночас фактичні витрати на виробництво продукції, що підлягає калькуляції, пропонує визначати на основі даних системного бухгалтерського обліку методами прямого підрахунку, розподілу витрат, виключення частини витрат або поєднанням перелічених варіантів у різних комбінаціях [3].

На думку Т. Маренич, слід розрізняти два методи калькулювання собівартості: метод послідовного підсумовування витрат; метод прямого накопичення витрат. При цьому, на нашу думку, автор досить обґрунтовано узагальнює способи калькулювання продукції і зводить їх до таких: прямий розрахунок; виключення вартості незавершеного виробництва; виключення вартості побічної продукції; розподіл витрат пропорційно до вартості продажу; натуральних одиниць; коефіцієнтний; комбінований; розподіл витрат пропорційно до нормативних витрат [5].

Для калькулювання собівартості продукції молочного скотарства використовується комбінований метод, тобто сукупність таких методів, як

прямого розрахунку (при визначенні собівартості 1 кормо-дня), виключення вартості побічної продукції (при розрахунку 1 ц молока), натуральних одиниць (при визначенні собівартості приплоду).

При цьому, не завжди при віднесенні витрат на відповідний об'єкт обліку є потреба в калькулюванні собівартості. Наприклад, якщо підприємство займається тільки виробництвом молока, то витрати на виробництво кормів можна відразу в повному обсязі віднести на витрати виробництва продукції тваринництва без визначення фактичної собівартості 1 ц кормів, а калькулювання буде здійснюватися тільки по продукції молочного скотарства. При цьому облік витрат на виробництво молока буде здійснюватись позамовним (при наявності замовлення), попередільний методом, а калькулювання собівартості – за неповними витратами по кожному підрозділу та повними витратами – по підприємству в цілому.

Висновки. Проведене дослідження свідчить, що в сучасних умовах вимагають вирішення питання належної побудови управлінського обліку, зокрема розробка методичних положень щодо використання окремих методів обліку і контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах. Це загальне положення може слугувати підставою для обґрунтування методики контролю витрат стосовно будь-якого типу підприємства, виду діяльності. Однак, реальні умови діяльності підприємства та його структурних підрозділів вимагають чіткої регламентації, якщо до уваги приймати особливості виробничих процесів та виходу продукції. Особливе значення це має для кожного типу формування і, відповідно, контролю витрат.

4 Список використаних джерел

1. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. – М., 1970. – 167 с.
2. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С. 3-5.
3. Івашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Івашкевич. – М., 2003. – 618 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 12. – С. 19-25.
6. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападівська. – К., 2004. – 544 с.
7. Попов Л.В. Метод «директ-костинг» в управленческом учете / Л.В. Попов, І.А. Маслова, Б.Г. Маслов // Бухгалтерский учет. - 2003. -№19. – С. 66-67.
8. Стендер С.В. Облік витрат за системою директ-костинг / С.В. Стендер // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: зб. наук праць; за ред. П.Т. Саблука. – Київ, 2001. – Ч. 3. - С. 412-414.
9. Федченко Е.А. Особенности и необходимость внедрения системы «директ-костинг» как фактор управленческого учета / Е.А. Федченко // Вісник ХДАУ. - № 8 – 2001. – С. 80-83.
10. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. – М., 1965. – 123 с.