

УДК 657.474.5

Д.В. ГРИБИНЮК

ВПЛИВ МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена проблемам вибору організаціями оптимального методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Проаналізовано класифікацію методів обліку витрат і калькулювання собівартості за різними підставами. Методи калькулювання собівартості є невід'ємною частиною процесу організації виробництва, облікової системи та документообігу в організації. Вибір конкретного методу зумовлений низкою факторів, пов'язаних зі специфікою господарсько-виробничої діяльності підприємства.

Ключові слова: витрати на виробництво, собівартість, калькулювання, метод калькулювання собівартості, система обліку витрат, управління витратами.

Статья посвящена проблеме выбора организациями оптимального метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Проанализирована классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости по разным основаниям. Методы калькулирования себестоимости являются неотъемлемой частью процесса организации производства, учетной системы и документооборота в организации. Выбор конкретного метода обусловлен рядом факторов, связанных со спецификой хозяйственно-производственной деятельности организации.

Ключевые слова: затраты на производство, себестоимость, калькулирование, метод калькулирования себестоимости, система учета затрат, управление затратами.

The article is devoted to the problem of choosing by organizations the optimal method of accounting for production costs and calculating the cost of production. The classification of cost accounting and costing methods for different reasons is analyzed. Methods for calculating production costs are an integral part of the organization of production, accounting system and document management in the organization. The choice of a specific method is due to a number of factors related to the specifics of the organizations economic and production activities.

Keywords: production costs, cost, costing, costing method, cost accounting system, cost management.

Вступ. Будь-яке підприємство діє безпосередньо з метою отримання найбільшого економічного ефекту. Існування підприємства втрачає свій сенс в разі неотримання прибутку протягом тривалого часу. З цією метою, насамперед, доцільно здійснювати перегляд своєї політики у сфері обліку витрат і калькулювання собівартості. Різноманітність методів обліку відповідає відмінностям галузевих особливостей, типу виробництва, тривалості виробничого циклу, наявності незавершеного виробництва, номенклатури продукції, що випускається, а також від потреб керівництва організації в інформації.

Метою статті є обґрунтування вибору методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності, а також розроблення пропозицій щодо вибору найоптимальнішого методу обліку витрат для оцінки фінансового результату.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили В.А. Дерій, Т.П. Карпова, М.Б. Кулинич, В.Ф. Палій, Ю.С. Цал-Цалко, Л.М. Чернелевський, М.Г. Чумаченко та ін.

Сьогодні в обліковій практиці досить неоднотайними є думки вчених щодо спільних і відмінних ознак методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості.

Постановка проблеми. Результати діяльності підприємства напряму залежать від отриманих доходів і понесених витрат. Методи обліку витрат на

виробництво й калькулювання собівартості, методи обліку доходів належать до сфери наукових досліджень та об'єднують сукупність способів і прийомів, що дають змогу ефективно і якісно виконувати облікові завдання щодо цих доходів та витрат.

Ці способи й прийоми складаються з такої низки облікових процедур, як документування, систематичне та послідовне відображення витрат і доходів, визначення фактичної собівартості продукції, а також порядок віднесення витрат на одиницю продукції.

Основні результати дослідження. Незважаючи на різноманітність недоліків, багато компаній в даний час намагаються планувати свою діяльність, дякуючи чому вони можуть адекватно оцінювати свої витрати і доходи.

Як відомо, прибуток від продажів - це різниця між виручкою від продажу і повною собівартістю продукції, робіт, послуг. Таким чином, існують два варіанта впливу (збільшення, зменшення) прибутку підприємства.

У загальному плані заходи щодо збільшення прибутку можуть бути наступного характеру:

- збільшення випуску продукції,
- поліпшення якості продукції,
- продаж зайвого устаткування та іншого майна або здача його в оренду,
- зниження собівартості продукції за рахунок більш раціонального використання матеріальних ресурсів, виробничих потужностей і площ, робочої сили і робочого часу,

- диверсифікація виробництва;
- розширення ринку продажу і ін.

Для цілей ефективного управління затратами підприємства у вітчизняній і світовій практиці існують різні методи обліку витрат і розрахунку собівартості. Графічно дані інструменти представлені в табл. 1.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовується у виробництві з комплексним застосуванням сировини, де найчастіше сировина піддається великій кількості обробок (переділів), а саме в галузях промисловості з масовим і крупносерійним виробництвом. Затрати враховують не тільки за видами продукції та статтями калькуляції, а й по переділах. При комплексному використанні сировини продукцію різних сортів і марок переводять в умовний сорт за допомогою системи коефіцієнтів, а при виготовленні з одного і того ж виду сировини декількох продуктів виділяють основний продукт, а решта розглядають як побічні за встановленими цінами.

Грошове вираження даної продукції вираховують із загальної суми витрат на виробництво, а різницю відносять на собівартість

основного продукту. При попередільному методі використовують ключові елементи нормативного методу - комплексне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних встановлених норм (планової собівартості) і облік змін цих норм. У первинній документації і оперативній звітності фактичних витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, енергії і іншого виду витрат зіставляють з нормативним [1, с. 122]. Позамовний метод обліку собівартості використовується при виготовленні унікального або виконаного за спеціальним замовленням виробу. У промисловості він використовується, як правило, на підприємствах з одиничним типом організації виробництва. Такі підприємства організовуються для виготовлення виробів обмеженого по- споживання. Об'єктом калькуляції є виготовлене замовлення, фактична собівартість якого розраховується після безпосереднього виробництва [2, с 60]. Попроцесний метод обліку витрат застосовується на підприємствах, які виробляють однорідну продукцію і не мають в структурі активів незавершеного виробництва, напівфабрикатів і запасів готової продукції. Виробничі витрати за звітний період становлять собівартість усієї випущеної продукції (робіт, послуг).

Табл. 1 Методи обліку затрат і калькулювання собівартості

Вітчизняні методи		Зарубіжні методи	
1	Попередільний	1	Стандарт-костинг
2	Позамовний	2	Директ-костинг
3	Попроцесний	3	Система Just In Time (точно вчасно)
4	Нормативний	4	ABC-костинг
		5	Таргет-костинг

Даний метод застосовується на виробництві з простим технологічним циклом (у вугільній, гірничорудній, газовій, нафтовій промисловості). У деяких випадках застосовується метод простої одноступеневої калькуляції, за відсутності запасів готової продукції. Собівартість одиниці продукції визначається як розподіл сумарних витрат за звітний місяць на кількість виготовленої продукції [2, с. 55]. Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовують зазвичай в галузях з масовим і серійним виробництвом різноманітної і складної продукції (обробляюча промисловість). Характеристика методу полягає в наступному: деякі види витрат на виробництво враховують за поточними нормами, передбаченими нормативними калькуляціями, відокремлено ведуть облік відхилень фактичних витрат від поточних норм із зазначенням місця появи відхилень, причин і винуватців їх виникнення, враховують зміни, що внесені в поточні норми витрат в результаті впровадження організаційно-технічних

заходів, і визначають вплив цих змін на собівартість продукції [3, с. 303]. Підвищити точність калькуляції витрат можна завдяки методу нормативних витрат, що набув поширення в зарубіжній практиці ціноутворення під назвою «стандарт-кост». Однак між ними є істотні відмінності, що відображені в табл. 2 [4, с. 127].

У 30-40-х рр. з урахуванням умов планової економіки, при її розробці було використано багато принципових положень, що лежать в основі системи обліку «Стандарт-кост», що зумовило наявність ряду загальних методологічних аспектів в цих системах обліку. Метод обліку витрат і визначення ціни на основі скорочених витрат отримав поширення в країнах Заходу. Вперше цей метод був застосований на американських фірмах і отримав назву «директ-костинг», або калькулювання за прямими витратами. Непрямі витрати, згідно з цим методом, списувалися на фінансові результати і зменшували валовий прибуток фірми.

Табл. 2 Порівняння нормативного методу і методу «стандарт-кост»

Область порівняння	Стандарт-кост	Система нормативного учета
Облік змін норм	Поточний облік не ведеться	Ведеться в розрізі причин і відповідальних осіб
Облік відхилень від норм прямих витрат	Документуються і відносяться на винуватих осіб і фінансові результати	Документуються і відносяться на винуватих осіб і фінансові результати
Облік відхилень від норм непрямих витрат	Непрямі витрати відносяться на собівартість в межах норм. Відхилення проявляються з урахуванням об'єму виробництва і відносяться на результати фінансової діяльності	Непрямі витрати відносяться на собівартість у сумі фактично вироблених витрат. Відхилення відносяться на виробничі витрати.
Ступінь регламентованості	Не регламентована. Відсутня єдина методика встановлення стандартів і ведення облікових регістрів	Регламентована. Розроблені загальні і галузеві стандарти і норми
Варіанти ведення обліку	Облік затрат, випуску продукції і незавершеного виробництва ведеться за нормативами.. Затрати на виробництво враховуються за фактичними витратами, випуск продукції – за нормативами, залишок незавершеного виробництва – за стандартами з урахування відхилень	Незавершене виробництво і випуск продукції оцінюються за нормами на початок року. В поточному обліку виявляються відхилення від плану. Всі затрати враховуються як алгебраїчна сума норми і відхилення

При використанні системи «директ-костинг» розраховується неповна собівартість продукції, робіт і послуг, складається тільки з змінних витрат; розраховуються показники - маржинальний дохід і прибуток - показники, що, характеризують фінансові результати діяльності підприємства.

Маржинальний дохід являє собою різницю між валовою виручкою від реалізації і змінними становить прибуток підприємства. Іншими словами, це сума постійних витрат і прибутку підприємства.

Завдяки методу директ-костинг можна вивчити взаємозв'язки і взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами і прибутком. Особливості системи «директ-костинг»:

- поділ витрат на постійні та змінні,
- постійні витрати діляться на корисні та некорисні
- з'єднання виробничого і фінансового обліку;
- багатоступінчастість складання звіту про доходи;
- розробка методики економіко-математичного і графічного представлення і аналізу звітів для прогнозу чистих доходів [5, с. 154].

Система «точно вчасно» (Just In Time). Зародження даного методу відбулося в Японії, в основі нього покладено принцип: «Нічого не буде вироблено, поки в цьому не виникне необхідність». Забезпечення виробництва здійснюється невеликими партіями по мірі зростання необхідності, в результаті чого досягається зниження рівня запасів товарно-матеріальних цінностей [6, с. 98].

Дана система включає в себе три компоненти: управління «точно вчасно», організація «точно вчасно» і калькулювання «точно вчасно». Всі процеси постачання, виробництва і продажів здійснюються таким чином, щоб максимально знизити невиробничі витрати, ліквідувати операції і процеси, що не мають значного впливу на якість виробленого товару.

Система управління «точно вчасно» характеризується організацією бізнес-процесів, що сприяють наближенню сукупності витрат на обробку.

Такий підхід виходить з того, що тільки процес виробництва замовлення приносить додаткову вартість, а витрати, пов'язані з іншими процесами, розглядаються як втрати, які необхідно мінімізувати [7, с. 126-129].

ABC-костинг (Activity Based Costing). Зміст цього методу полягає в обліку затрат за роботами (функціями), по-іншому названого диференційованим методом обліку собівартості. Принципова відмінність ABC-методу від інших методів обліку витрат і калькулювання полягає в порядку розподілу накладних витрат.

Алгоритм його побудови виглядає таким чином:

- бізнес організації ділиться на основні види діяльності (функції, або операції). Зокрема, ними можуть бути: оформлення замовлень на поставку матеріалів; експлуатація основного технологічного і допоміжного обладнання; контроль якості напівфабрикатів і готової продукції, їх транспортування та ін. Кількість видів діяльності залежить від її складності: чим складніше бізнес організації, тим більше число функцій буде виділено. Накладні витрати організації ідентифікуються з виділеними видами діяльності;

- кожному виду діяльності привласнюється носій витрат, що оцінений у відповідних одиницях вимірювання. При цьому керуються двома правилами: легкістю отримання даних, що відносяться до носія витрат, і ступенем відповідності умов вимірювання витрат через носія витрат їх дійсному значенню;

- оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат по кожній функції (операції) на кількісне значення відповідного носія витрат,

- визначається собівартість продукції (робіт, послуг). Для цього вартість одиниці носія витрат множиться на їх кількість за видами діяльності [8, с. 149-159].

Таргет-костинг (Target Costing). Сис тема таргет-

костинг (Target Costing) з'явилася в Японії і поширилася по всьому світу, як правило, в інноваційних галузях (автомобілебудування, машинобудування, електроніка, комп'ютерні, цифрові технології) і у сфері обслуговування. Таргет-костинг використовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції. В основу ідеї покладено поняття цільової собівартості, яка представлена у вигляді різниці між ціною та прибутком. Ціна - ринкова вартість виробу (послуги), яка визначається за допомогою маркетингових обстежень. Прибуток - бажана величина, яку прагнуть отримати від продажу виробу (послуги). Даний метод визначає собівартість як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт [9, с. 309-310].

Незалежно від того, з якою метою повинна бути розрахована собівартість, слід встановити: собівартість якого об'єкта обліку необхідно визначити; які затрати будуть включені в собівартість, на основі яких даних буде визначено собівартість, як розподілити непрямі витрати і врахувати їх в собівартості готової продукції [10, с. 192].

Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості залежить від галузевих особливостей організації, типу виробництва, тривалості виробничого циклу, наявності незавершеного виробництва, номенклатури випущеної продукції, а також від потреб керівництва організації в інформації, необхідній для управління витратами. Облік витрат на основі діяльності дозволяє отримати досить точну інформацію про собівартість, ці дані можуть використовуватися при прийнятті управлінських рішень [10, с. 194].

Висновки. Вибір моделі обліку витрат відносять до пріоритетних завдань керівництва будь-якої організації, тому що грамотну політику управління витратами і калькулювання собівартості слід віднести до найголовнішого фактору зростання прибутку підприємства, а якщо останній відсутній, дані інструменти прослужать для цілей аналізу витрат, які не відповідають поняттю рентабельності і вимагають перегляду раціональності їх здійснення.

Таким чином, механізм формування прибутку, варіантів збільшення прибутку і рентабельності дозволив виділити основні шляхи збільшення прибутку: збільшення обсягу випуску продукції, зниження операційних витрат, вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості, закладання норми рентабельності при ціноутворенні.

Зв'язок прибутку і методу обліку витрат носить причинно-наслідковий характер і дозволяє в результаті аналізу виявити слабкі місця і здійснити роботу з вдосконалення процесу обліку витрат. Оптимальний і обґрунтований вибір методу обліку витрат та калькулювання, відповідно особливостям та меті комерційної організації, дозволить не тільки максимізувати операційний прибуток, але і послужить

досить вагомим інструментом для аналізу витрат.

Список літератури:

1. Мельников І. Бухгалтерський облік. М.: Дрофа, 2009. 304 с.
2. Єгорова Л.І. Бухгалтерський (управлінський) облік: Учбово-методичний комплекс. М.: Вид. центр ЕАОІ, 2008 111 с
3. Бехтерева О.В. Собівартість: раціональний і ефективний облік витрат. М.: Вид-во «Омега-Л», 2011. (Серія «Практична бухгалтерія»). 148с.
4. Васильєва Л.С. Відмінність вітчизняної системи нормативного обліку від системи «стандарт-кост» [Електронний ресурс]: http://www.elitarium.ru/otlichie_iinformativnogo_ucheta_s_taiidartkost/
5. Козина Л.В. Теоретична та практична інтерпретація обліку фінансових результатів в сучасних умовах//Молодий вчений.. 2014. №8. С. 497-504.
6. Грибков Є.. Методи обліку затрат і розрахунку собівартості [Електронний ресурс]: <https://www.eg-online.ru/article/51925/>.
7. Красова О.С. Бюджетування та контроль затрат: теорія і практика. М.: Омега-Л, 2008. 179
8. Бахрушина М.А. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів економічних спеціальностей. 8-ме вид., випр. М.: Вид-во «Омега-Л», 2010. 570 с.
9. Фальцман В.К. Інтенсивний курс МВА: Навч. Посібник М.: ІНФРА-М, 2011. 544 с.
10. Облік та аналіз в комерційній організації / Кібиткин А.І., Дрождина А.І., Мухомедзянова Є.В., Скотаренко О.В., 2012, 368с.
11. Тлукевич Н.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: управлінський аспект / Н.В. Тлукевич // Тези доповідей відкритої Міжнародної інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/mizhnarodni-standarti_finansovo%D1%97-zvitnosti-upravlinskij-aspekt/?fdx_switcher=true

References:

1. Melnikov I. Accounting. M.: Drofa, 2009., 304 p.
2. Egorova L/ Accounting (management) accounting: Educational and methodical complex. K: View. EAEC Center, 2008 111 p
3. Bekhtereva O. Cost: rational and effective cost accounting. K.: Omega-L, 2011 (Practical Accounting Series). 148 p.
4. Vasilyeva LS The difference between the national regulatory accounting system and the standard-cost system [Electronic resource]. URL: http://www.elitarium.ru/otlichie_iinformativnogo_ucheta_staiidartkost/
5. Kozina L. In Theoretical and Practical Interpretation of Accounting for Financial Results in Modern Conditions // Young Scientist. 2014. №8. Pp. 497-504.
6. Gribkov Y.. Methods of cost accounting and cost calculation [Electronic resource]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/51925/>.
7. Krasova O. Budgeting and cost control: theory and practice. K : Omega-L, 2008. 179 p.
8. Bakhrushina M. Accounting Management: A Textbook for Students of Economic Specialties. 8th ed., Vol. K: "Omega-L", 2010. 570 p.
9. Faltzman V. Intensive MBA Course: Educ. Handbook M: INFRA-M, 2011. 544 p.
10. Accounting and analysis in a commercial organization / Kibitkin A., Drozhdynina A., Mukhomedyanova E., Skatarenko O., 2012, 368 p.
11. Tluchkevych N.V. International financial reporting standards: the management dimension. Theses of reports of the open International Internet conference "IFRS: research, science, practice and implementation". Retrieved from http://konf.amsfo.com.ua/mizhnarodni-standarti-finansovo%D1%97-zvitnosti-upravlinskij-aspekt/?fdx_switcher=true.

Надійшла (received) 10.12.2019

Бібліографічні описи / Библиографические описания / Bibliographic descriptions

Вплив методів калькулювання на фінансові результати господарської діяльності підприємства / Д.В. Грибинюк // Електронна збірка наукових праць «Е-КОНОМІКА». – Х. : НТУ «ХПІ». – 2019. - №1(3). – С. 17-21

Влияние методов калькулирования на финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия / Д.В. Грибинюк // Электронный сборник научных работ «Е-КОНОМІКА». – Х. : НТУ «ХПІ». – 2019. - №1(3). – С. 17-21

Influence of methods of calculation on financial results of economic activity of the enterprise / D.V. Hribinyuk // Electronic collection of scientific papers «E-CONOMICS». – Kharkiv. : NTU «KhPI». – 2019. - №1(3). – P. 17-21

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Грибинюк Дар'я Володимирівна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», студент; м. Харків, Україна; e-mail: dariahrybnyiuk@gmail.com

Грибинюк Дарья Владимировна – Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт», студент; г. Харьков, Украина; e-mail: dariahrybnyiuk@gmail.com

Hrybnyiuk Daria – National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», student; Kharkiv, Ukraine; e-mail: dariahrybnyiuk@gmail.com

Посилання на статтю / Reference to the journal article:

ВПЛИВ МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА [Електронний ресурс] / Д.В. ГРИБИНЮК // «Е-КОНОМІКА». Електронна збірка наукових праць. – 2019. – № 1 (3). – С. 17-21. – Режим доступу до журн.: <http://e-conomics.hpi.kh.ua/index.php/e-conomics/article/view/67/51>