

УДК 657

Левицька С. О., д.е.н., професор, Сич Д. М., аспірант (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОПТИМІЗАЦІЇ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА (НА ПРИКЛАДІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ)

Стаття присвячена вивченню сучасних методик калькулювання собівартості продукції як основного критерію оцінки витрат підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. Розглянуто інноваційні шляхи калькулювання витрат та можливості їх застосування в обліку господарської діяльності малих та середніх підприємств.

Ключові слова: управлінський облік, собівартість, калькулювання, рентабельність, маржа, підприємство.

Постановка проблеми. В умовах трансформації економічної системи нашої держави, розвитку постіндустріальної економіки визначальну роль як новий вид виробничого ресурсу посідає інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності, тобто – обліково-аналітичне розкриття фінансових показників. В свою чергу, бухгалтерський облік, залишаючись основою формування такої інформації, потребує доповнення в частині пріоритетних питань формування доходів та витрат. Одним з таких джерел облікової інформації суб'єктів малого та середнього бізнесу є управлінський облік.

Першоджерелами для побудови ефективної системи калькулювання та аналізу витрат є облікова оцінка вартості понесених витрат. Фінансова звітність є сходинкою на шляху до управлінської звітності; адекватно налаштований систематичний бухгалтерський облік – запорука успішного управління бізнесом. Тому, управлінський облік витрат не можливий без ефективно діючого бухгалтерського обліку. Однак, якщо бухгалтерський облік фокусується здебільшого на компанії в цілому, то управлінський – забезпечує детальну інформацію про окремі продукти, діяльність окремих підрозділів, результати конкретних операцій та завдань. В контексті зазначеного, проблема вибору оптимальної для певного виду діяльності методики калькулювання собівартості виробничої діяльності середнього та малого підприємства в умовах збалансованості господарської діяльності, потреби в раціонально-

му використанні виробничих ресурсів (що, на жаль, не є невичерпними) стає все більш актуальною: в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації, постійних коливань на валютному ринку, треба вміти не лише ефективно управляти власним майном, але й створити всі умови для рентабельного прогресивного бізнесу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття калькулювання витрат та управлінський облік собівартості досліджуються в наукових працях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: В. Брунса, Ф. Ніксона, К. Вольфгана, С. Каплана, Клінтона, Д. Джонса, Скрипника М.І., Ільченка В.М., Бондаря М.І., Войтенко Т., Гнилицької Л., Загороднього В.П. та інших.

Не зважаючи на численні наукові розробки, проблема вибору ефективного методу калькулювання собівартості продукції в малому та середньому бізнесі, яка б враховувала специфіку даних підприємств, їх галузеві організаційно-економічні особливості, залишається невирішеною. Зазначене свідчить про актуальність теми, а відтак зумовило вибір напрямку дослідження в науковому і практичному аспектах.

Метою і завданням дослідження є аналіз традиційних та інноваційних калькуляційних систем, а також формування на цій основі рекомендацій щодо вибору прийнятних і доцільних методів калькулювання собівартості продукції для побудови зваженого управлінського обліку у сфері малого та середнього бізнесу.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством» [1]. На нашу думку, дане визначення є вузьким та неповним і не відображує справжню сутність управлінського обліку.

Сук Л.К. та Сук П.Л. підкреслюють, що головною метою управлінського обліку є оперативне складання і подання внутрішньої звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень з метою контролю використання ресурсів, виконання договорів, руху коштів та інших чинників, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів на ринку [9].

Довжик О.О. характеризує управлінський облік як інтегруючу систему підготовки ключової інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращення якості приймаючих рішень [4, С. 175].

Головні відмінності між управлінським і бухгалтерським обліком полягають у наступному [3]:

- ведення бухгалтерського обліку, подання фінансової звітності є обов'язковим. Ведення ж управлінського обліку не обов'язкове, а знаходиться в компетенції адміністрації;
- фінансовий облік містить фактичну інформацію, тобто характеризує стан справ за минулий період часу, а управлінський – поєднує минулу, поточну та планову (прогнозу) інформацію;
- інформацію фінансової звітності, в основному, використовують зовнішні користувачі, а інформація управлінського обліку покликана задовольняти потреби внутрішніх користувачів (менеджерів підприємства);
- форми фінансової звітності чітко регламентовані відповідними чинними П(С)БО, а внутрішня звітність формується з урахуванням потреб управлінців у формі зручній для користувачів;
- бухгалтерський облік здійснюється за допомогою прийому подвійного запису на кореспондентських рахунках. Управлінський облік може здійснюватись за допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки).

Цей перелік не є вичерпним, однак, на нашу думку, найбільш точно розкриває внутрішню сутність управлінського обліку.

Особливістю управлінського обліку у сфері малого та середнього бізнесу є те, що на малих підприємствах управлінські функції виконують не вузькоспеціалізовані служби та фахівці, а обмежена кількість керівників. Тобто, якщо керівнику не вистачає знань для оцінки стану підприємства та прийняття рішень, ніхто інший цього зробити не зможе.

Адміністративно-економічна роль управлінського обліку витрат у контексті ефективного менеджменту – це надання фінансової та нефінансової інформації для прийняття коротко- та довгострокових управлінських рішень. Відтак, віднесення витрат на окремі види продукції – важливий елемент управлінського обліку. Для менеджерів різних ланок управління розуміння питань, яка собівартість виробництва того чи іншого товару або надання послуги може впливати на оптимальність прийнятих рішень, фокусується на повному та достовірному розкритті наступних аспектів:

- встановлення ціни, або діапазону допустимих цін;
- зміна обсягу випуску, пріоритети випуску тієї чи іншої продукції;
- розрахунок бонусів для співробітників за обсяг продажів і маржинальність угод;

- виробництво на склад або під замовлення;
- нарощування або відмова від випуску продукції [4].

Загальноприйнятною є думка, що для цілей бухгалтерського обліку (на противагу управлінському, що відповідає цілям прийняття рішень у бізнесі) і постійні, і змінні накладні витрати повинні відноситись якимось особливим чином на одиницю витрат. Проблема, на нашу думку, полягає в тому, щоб прийняти найбільш доцільний метод віднесення накладних витрат на одиницю витрат.

Калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах здійснюється відповідно до національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО 16) «Витрати», Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції, робіт, послуг у промисловості та самостійно розроблених методик.

У вітчизняній і зарубіжній практиці бухгалтерського та управлінського обліку використовуються більше десятка методів калькулювання та обліку витрат. Однак, ми погоджуємось з думкою М.І.Скрипник стосовно того, що несистематизоване викладення сутності цих методів як у науковій, так і в спеціальній літературі значно ускладнює можливість чіткого розуміння в їх особливостях (табл. 1) [9].

Як видно з таблиці 1, традиційні калькуляційні системи орієнтовані здебільшого на виробничий етап життєвого циклу продукту. Через це довиробничі і післявиробничі витрати не співвідносяться з продуктом, який є джерелом їх виникнення. Як наслідок, менеджери отримують викривлену інформацію про собівартість продукту, в результаті чого ймовірність прийняття невірною управлінського рішення є очевидною.

Підвищення вимог до надійності показника собівартості продукції зумовило появу нових (прогресивних) методів калькулювання собівартості продукції (табл. 2).

Отже, розглянувши характеристики далеко не повного переліку методів обліку і калькулювання витрат, можна впевнитися, що перед підприємством стоїть непростий вибір щодо того чи іншого методу, проте, цей вибір повинен бути обґрунтованим поставленою метою виробництва.

Серед потенційних вітчизняних суб'єктів господарювання, готових до запровадження управлінського обліку, є певна частина середніх, які за кількістю працівників та обсягом реалізації наближаються до малих, і малих підприємств, де бухгалтерський апарат налічує лиш декілька осіб (іноді облік веде сам власник або використовує послуги сторонньої бухгалтерської служби). Суб'єкти, що мають невеликий обсяг ді-

ьяльності, в основному, не налаштовані впроваджувати управлінський облік.

Таблиця 1

Традиційні методи калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод (Job order cost system)	застосовують в основному для індивідуального виробництва з механічними процесами обробки матеріалів при виготовленні екземплярів складних видів продукції і дослідних зразків, що не повторюються, а також в допоміжних виробництвах
Попроцесний метод (Process cost system)	використовують у виробництві одноманітної продукції (послуг) в безперервному або в такому, що складається з операцій, що постійно повторюються, виробничому процесі, коли відсутня необхідність уточнювати витрати для кожної одиниці.
Нормативний метод	затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод широко застосовується в сільському господарстві.
Фактичний метод	собівартість продукції калькулюється як сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу

Джерело: складено на основі [8, 9, 10]

Якщо великі підприємства володіють додатковим резервом у формі так званого «ефекту масштабу» (зниження питомих постійних витрат, що припадають на одиницю продукції, із зростанням рівня діяльності), то малий бізнес по своїй організаційній суті не може дозволити собі суттєвого нарощування обсягів виробництва без додаткових капіталовкладень. В цій ситуації потрібно шукати нетрадиційні підходи (в тому числі, в оптимізації калькулювання собівартості продукції).

Порівняльна характеристика інноваційних методів калькулювання свідчить про окремі переваги та недоліки будь-якого методу, а також про необхідність повсякденного пошуку шляхів адаптації відповідних методик до того чи іншого виду діяльності.

Таблиця 2

Прогресивні методи калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
АВС-костинг (activity – based costing)	ґрунтується на принципі поділу витрат на прямі і накладні. При чому непрямі витрати розподіляються не пропорційно певній базі (як при традиційних методах), а за допомогою індексу-розподільвача – фактора, що має причинно-наслідковий зв'язок з витратами (наприклад, людино-години, машино-години, площі офісних і виробничих приміщень тощо).
Директ-костинг	обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.
Абзорпшен-костинг	ґрунтується на тому, що до виробничої собі вартості включаються всі виробничі витрати незалежно від того, є вони постійними чи змінними.
Таргет-костинг	застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції. Даний метод розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація (цільова собівартість), щоб запропонувати ринку конкурентний продукт.
Кайзен-костинг	зміст системи полягає у досягненні цільової собівартості продукції та пошуку шляхів зниження витрат до цільового рівня на стадії виробництва.
Калькулювання собівартості за стадіями життєвого циклу продукту (life-cycle costing (LCC))	вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.
Калькулювання за системою «точно в строк» (just – in – time – JIT)	застосовується при відмові від виробництва крупними партіями і створення безперервного – поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективного використання виробничого потенціалу підприємства.

Джерело: складено на основі [8, 9, 10]

Так, при переході від традиційної системи калькулювання собівартості до прогресивної, компанії виходять з того, що нова інформація повинна привести до дій, що збільшує прибуток компанії. Для цього необхідно, щоб аналіз, зроблений за прогресивним методом, значно відрізнявся від традиційного. А це, в свою чергу, відбувається, коли:

- виробничі накладні витрати є високими в порівнянні з прямими витратами, особливо з прямими витратами на оплату праці;
- виробляється великий асортимент продукції, які істотно розрізняються між собою;
- ресурси, що представляють собою накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції, є досить різноманітними;
- обсяг накладних витрат визначається пріоритетно не обсягом випуску, а, швидше, числом транзакцій, чи іншим драйвером.

Інформація, отримана в результаті аналізу ABC, може допомогти виявити можливості збільшення прибутковості. Наприклад, ABC часто показує, що виробництво дрібносерійної продукції є більш дорогим і, відповідно, – менш прибутковим при існуючому рівні цін. Отримавши таку інформацію, можна припинити виробництво таких продуктів, направивши ресурси на більш прибуткові продукти. Разом з тим, можна спробувати змінити організацію дрібносерійного виробництва, щоб зменшити собівартість. Метод ABC вкаже, на які процеси менеджменту необхідно звернути більш пильну увагу.

З метою реорганізації малому та середньому бізнесу варто розглянути можливість організації роботи (в тому числі, калькулювання) за системою «точно в строк», що пізніше трансформувалася в метод бережливого обліку (або облік “бережливого підприємства”). Зазначений метод розроблений і впроваджений в Японії корпорацією «Toyota Motor Co», набув надзвичайної популярності на Заході також. Часто даний метод не розглядається, як потенційний метод калькулювання витрат і визначення собівартості виробництва для малого та середнього бізнесу. Вважаємо, що, навпаки, цей метод може надати необхідні можливості для малого та середнього бізнесу в Україні. «Бережливе виробництво» саме тому називається бережливим, що дозволяє робити все більше, а витратити при цьому все менше і менше людських зусиль, менше обладнання, менше часу і менше виробничих площ, - в той же час, наближаючись до того, щоб реалізувати бажання споживачів.

При такому методі увага менеджменту підприємства повинна бути спрямована на те, щоб виключити дії, які не додають цінність продукту (тобто втрати) і тим самим максимізувати цінність продукту для споживачів. Якщо в масових виробництвах головне завдання традиційних систем управлінського обліку завжди зводилось до зниження

витрат шляхом контролю відхилень фактичних ресурсів від нормативних, то в рамках бережливого виробництва основна увага в управлінському обліку вже концентрується не так на відхиленнях, як на збільшенні цінності продукту з точки зору споживачів. При такому методі увага менеджменту підприємства повинна бути спрямована на виключенні дій, що не додають цінність продукту (тобто втрати), тим самим, максимізувати цінність продукту для споживачів, економічну вигоду від його реалізації.

Висновки з проведеного дослідження. В сучасних умовах запорукою успішного малого та середнього бізнесу є налаштування та впровадження ефективної системи обліку витрат та калькулювання собівартості. Чітке розуміння природи, причин виникнення та вартісної оцінки витрат є гарантом своєчасних та прогресивних управлінських рішень.

Вибір та застосування того чи іншого методу обліку витрат базується на багатьох факторах, залежить не лише від економіко-організаційної структури суб'єкта господарювання, сфери його діяльності, а й типу виробництва (серійне чи позамовне), чисельності обліково-економічного персоналу, фінансових ресурсів і т.д. Адаптація кожного методу вимагає від розробника стратегічного комплексного підходу до збору, аналізу, обробки фінансової інформації та відповідного програмного забезпечення облікового процесу. Проте, жоден із методів (традиційних чи інноваційних) не дає абсолютного релевантного результату, тому в ідеалі управлінська система має компонувати в собі основні доктрини стандартного обліку з урахуванням сучасних міжнародних методик.

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-ХІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>. 3. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» // Л. Гнилицька / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 24. 4. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах // Вісник Полтавської державної аграрної академії. Економіка. – 2012. – № 2. – С. 174–179. 5. Михайлишин Н. П. Прогресивні калькуляційні системи / Н. П. Михайлишин, Н. Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1008–1012. 6. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку / Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 173–181. 7. Олійник О. В. Системний підхід до управління витратами / О.В. Олійник // Стратегія економічного розвитку України. – 2013. – № 33. – С. 258–264. 8. Скрипник М. І. Позамовний та попроцесний методи калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки /

М. І. Скрипник // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8. – С. 412–423. 9. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Сук Л. К., Сук П. Л. – К. : Каравела, 2009. – 624 с. 10. Шевчук Н. А. Дослідження вітчизняних та зарубіжних методів управління собівартістю продукції / Н. А. Шевчук, В. І. Міхневич // Сучасні проблеми економіки та підприємництва. – 2011. – Вип. 6. – С. 219–223.

Рецензент: д.е.н., професор Сазонець І. Л. (НУВГП)

**Levytska S. O., Doctor of Economics, Professor, Sych D. M.,
Post-graduate Student** (National University of Water Management and
Nature Resources Use, Rivne)

ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE OPTIMIZATION CALCULATION OF THE PRODUCTION COST (ON THE EXAMPLE OF DOMESTIC SMALL AND MEDIUM BUSINESS)

The article is devoted to the study of modern methods of calculation of production cost as the main criterion of assessing costs of entrepreneurship entities. Consider innovative ways of calculation costs and the possibility of their use in accounting of economic activity for small and medium enterprises.

Keywords: management accounting, cost, costing, profitability, margin, enterprise.

Левицкая С. А., д.э.н., профессор, Сыч Д. М., аспирант (Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно)

РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОПТИМИЗАЦИИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ (НА ПРИМЕРЕ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА)

Статья посвящена изучению современных методов калькулирования себестоимости продукции как основного критерия оценки затрат предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования. Рассмотрены инновационные пути калькулирования затрат и возможности их применения в учете хозяйственной деятельности малых и средних предприятий.

Ключевые слова: управленческий учет, себестоимость, калькулирование, рентабельность, маржа, предприятие.
