

**ОБҐРУНТУВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ  
ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ В ЕКОНОМІЧНИХ РЕАЛІЯХ****SUBSTANTIATION OF THE USE OF COST ACCOUNTING  
AND COSTING METHODS IN ECONOMIC REALITIES**

*Обґрунтування використання методів обчислення витрат проведено через призму обов'язковості впровадження управлінського обліку, який формує якісну інформаційну базу. Розглянуто різні підходи дослідників у тлумаченні методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що дозволило розділити їх на чотири основні групи. Окреслено основні прийоми обліку і калькулювання собівартості продукції, систематизовано фактори, що зумовлюють застосування конкретного методу. Здійснено порівняльну характеристику методології обліку витрат у розрізі вітчизняних і міжнародних нормативів, а також виявлено проблемні аспекти їх практичного застосування. Встановлено, що різні цілі, які мають на меті підприємства, зумовили появу значної кількості комбінацій базових методів обчислення витрат. Запропоновано удосконалення процесу калькулювання собівартості на вітчизняних підприємствах шляхом упровадження системи *variable-cost system*, яка рекомендована до застосування у кризовий період економіки.*

**Ключові слова:** витрати, калькулювання, собівартість, метод, об'єкт, фактори.

**Постановка проблеми.** У господарській діяльності підприємства витрати відіграють важливу роль. При цьому ключове значення має не стільки загальний рівень витрат, понесених у процесі здійснення діяльності підприємства, скільки їх структура, методи калькулювання, тобто інформація, за якою можна виявити особливості та недоліки проведеної діяльності, а також визначити стратегію її розвитку і потенційні ризики.

Проблема організації та методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також їх інформаційного забезпечення в системі управління підприємством була і залишається об'єктом пильної уваги як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Значну увагу вивченню методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в своїх працях приділяли наступні учені: І. О. Ахновська, Л. В. Гнилицька, С. Ф. Голов, В. І. Головка, Д. Л. Лозинський, Н. Л. Маренков, Л. В. Нападовська, Т. М. Одинцова, Л. О. Слюсарчук, М. І. Скрипник, В. В. Сопко, Н. Г. Чумаченко, В. Г. Швець та інші. На вітчизняних підприємствах до цих пір найбільш широко використовується нормативний метод обліку витрат, особливістю якого є орієнтація на відносно стійкі і незмінні умови. Але в даний час на рівень витрат виробничих підприємств більш істотний вплив мають насамперед ринкові фактори, дія яких не може бути передбачена в рамках використання нормативного методу, що обумовлює необхідність практичної обробки більш різноманітного методичного апарату обліку витрат.

**Метою статті** є виділення методичних питань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також створення науково обґрунтованих передумов його організації та ведення.

**Виклад основного матеріалу.** Підприємства України, орієнтовані на залучення іноземних інвестицій, повинні складати фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів. При цьому все більш популярним стає використання міжнародних стандартів і для ведення управлінського обліку. Це пов'язано з тим, що система управлінського обліку розробляється індивідуально для кожного підприємства і, отже, повною мірою відображає економічний зміст господарських операцій.

Маючи реальну інформацію про процес і результати діяльності, легше формалізувати господарські операції згідно стандартів бухгалтерського обліку. Тому перехід підприємства від П(С)БО до МСФЗ повинен починатися із постановки управлінського обліку, в основі якого лежить інформація про витрати підприємства, що виникають в ході господарської діяльності.

Оскільки вітчизняні підприємства прагнуть вести облік відповідно до МСБО, проведемо систематизацію основних категорій відмінностей у методологіях обліку витрат, покладених в основу МСФЗ (МСБО), П(С)БО і систем управлінського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика методології обліку витрат  
у розрізі вітчизняних і міжнародних нормативів**

| Ключові позиції   | МСФЗ (МСБО)  | П(С)БО (фінансовий облік)   | Управлінський облік  |
|---|--|---|--|
| 1   | 2  | 3   | 4  |
| Витрати на продукт та витрати періоду   | Існує  | Не проводиться відмінностей   | У загальному випадку тяжіє до МСФЗ, але існують системи, що не використовують таке розмежування (наприклад, у системі АВС всі витрати періоду, крім наднормових, повинні включатися до собівартості) |
| Класифікація витрат на продукт за принципом включення до собівартості продукції | Включають:<br>- виробничі змінні прямі;<br>- виробничі змінні непрямі;<br>- виробничі постійні непрямі | У загальному випадку діляться на прямі і непрямі. При цьому, непрямі включають:<br>- загальновиробничі змінні непрямі;<br>- загальновиробничі постійні непрямі.<br>Склад визначається галузевими методичними рекомендаціями | Склад витрат і статті калькуляції визначаються підприємством самостійно, орієнтуючись на галузеві методичні рекомендації   |
| Об'єкт обліку витрат (калькулювання собівартості)                               | За виробничою функцією<br>- вид продукту   | За виробничою функцією – вид продукту   | За множинною функцією: виробнича (вид продукції), збутова (ринки, клієнти), управлінська (центри відповідальності)   |
| Принципи утворення непрямих витрат  | Може бути одно- і багатофункціональне, визначається виробничими особливостями                          | Передбачається галузевими методичними рекомендаціями та інструкціями, зазвичай багатофункціональне, може змінюватися і доповнюватися підприємством  | Зазвичай багатофункціональне, визначається виробничими особливостями   |

Питання обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості на міжнародному рівні розглядаються МСБО 2 «Запаси», положення якого регулюють правила вибору методів калькулювання, що впливають на величину прибутку звітного періоду.

У МСБО 2 «Запаси» [4] також даються рекомендації з розподілу непрямих накладних витрат виробничого характеру; з розподілу послуг комплексних виробництв і по розмежуванню витрат між тими, що капіталізуються та не капіталізуються в балансі.

Перехід України на МСФЗ, безумовно, підвищує якість економічної інформації, але в області обліку витрат і калькулювання собівартості продукції пов'язаний з рядом труднощів, обумовлених відмінностями в методології управлінського обліку, а також обліку витрат за принципами МСФЗ і П(С)БО. До таких належать відмінності у термінології, у складі й принципах утворення та розподілу витрат; різні підходи до пояснення природи і походження груп витрат і до їх розподілу; тимчасова спрямованість обліку та аналізу витрат.

У ході проведеного дослідження було виявлено різні підходи дослідників у тлумаченні методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що дозволило їх групувати таким чином:

- 1) методи обліку витрат, методи калькулювання [2; 3; 6; 11; 13];
- 2) методи обліку витрат і калькулювання [5; 9];
- 3) методи калькулювання [7; 10];
- 4) методи обліку витрат [1; 8].

На наш погляд, якщо розглядати калькулювання як складову процесу обліку витрат, то саме поняття методів калькулювання необхідно розглядати як інструменти обліку витрат для отримання

інформації про вартість об'єкта обліку (наприклад, вартість оприбуткування об'єкта необоротних активів, вартість ремонту об'єкта необоротних активів, вартість продукту або групи продуктів тощо).

Процес управлінського обліку складається з таких основних етапів (рис. 1):

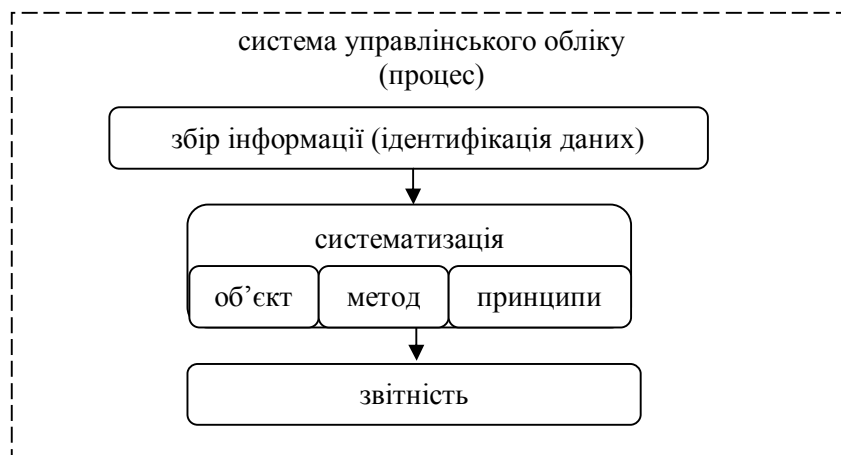


Рис. 1. Узагальнена схема процесу управлінського обліку

Сам процес обліку витрат і калькулювання розрізняється лише об'єктом і формою звіту.

Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види і групи однорідних продуктів: підприємства, виробництво, цехи, дільниці, бригади, агрегати, стадії, переділи, замовлення, напівфабрикати, готові вироби тощо. Істотний вплив на вибір об'єкта обліку витрат здійснюють особливості технологічних процесів, технічні параметри вироблюваної продукції, тип виробництва. Під об'єктом калькулювання (носієм витрат) розуміють види продукції (робіт, послуг) підприємства, призначені для реалізації на ринку. Тобто, об'єкт обліку витрат є більш широким поняттям, ніж об'єкт калькулювання.

Приймаючи те, що калькулювання – це прийом обліку витрат, визначаємося, що існують методи обліку витрат, а методи калькулювання – це порядок визначення собівартості об'єкта калькулювання в процесі обліку витрат.

Найбільш інформативними і, ймовірно, тому широко застосованими на практиці є класифікації витрат за трьома ознаками: за повнотою включення у виробничу собівартість; з тимчасової спрямованості обчислення витрат і за технологією виробництва (рис. 2).

За повнотою включення витрат у виробничу собівартість виділяють метод повного поглинання (absorption-cost system) і метод часткового поглинання витрат (direct-cost system). У рамках наступної ознаки класифікації методи поділяються на обчислення фактичних (минулих, історичних) (actual-cost system) і стандартних (планових, нормативних) (standart-cost system) витрат. Третя ознака – обсяг витрат, що відносяться на їх носії, за яким виділяють метод повного поглинання (absorption-cost system) і метод часткового поглинання витрат (direct-cost system). Традиційно вітчизняні дослідники обліку витрат називають в якості основи класифікації об'єкти, які визначаються особливостями технологічного процесу, – замовлення (при одиничному способі виробництва), процес (у поточному виробництві) і переділ (у дискретних технологічних процесах виробництва масової продукції). Цим об'єктам відповідають позамовний, попроцесний і попередільний методи. В окремих випадках розглядаються додаткові методи, наприклад, партійне (поопераційне) калькулювання, а також, зазвичай, поза зв'язку із цією класифікацією – облік витрат за функціями (ABC-Costing).

При цьому, основним моментом у побудові даної класифікації є вибір узагальненого об'єкта обліку, відмінного від інших об'єктів, до якого і застосуємо спеціальний підхід. Виділимо три підходи до калькулювання в залежності від того, що є об'єктом обліку:

- позамовне калькулювання (об'єкт обліку та об'єкт калькулювання – замовлення);
- попроцесне калькулювання (об'єкт обліку – процес або його частина, переділ, об'єкт калькулювання – одиниця продукту);
- калькулювання за функціями (об'єкт обліку – функція організації, об'єкт калькулювання – одиниця продукту).

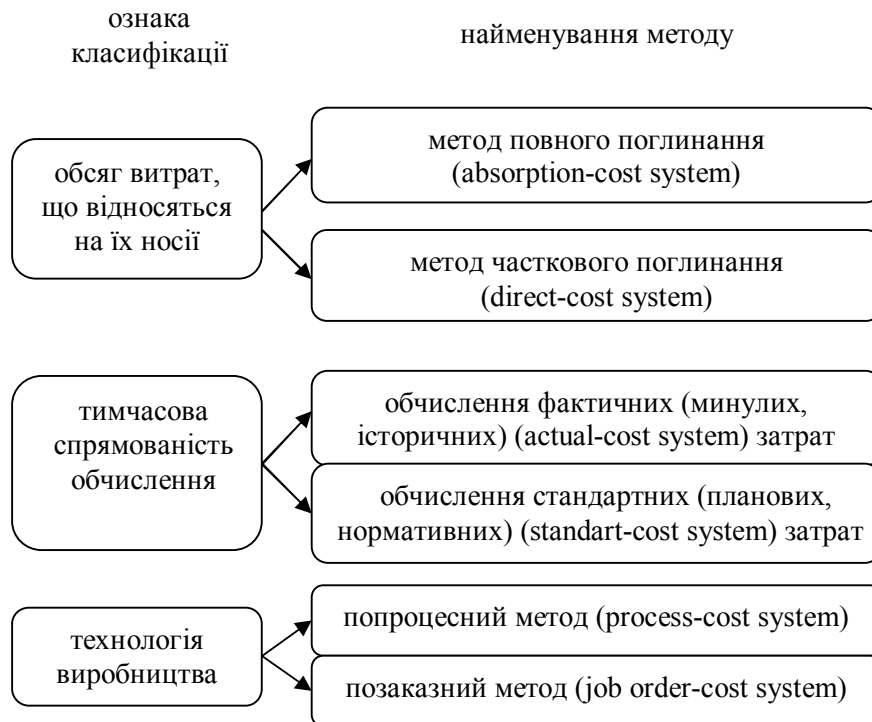


Рис. 2. Класифікація методів обліку витрат

Одноименний метод відповідає кожному з названих підходів, а всі інші методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції розвиваються в рамках одного з цих підходів. Так, наприклад, партійна калькуляція є різновидом позаказної, а попередільний метод – розвитком попроцесного. Дослідження практичного застосування методів обліку витрат показало, що на практиці вкрай рідко кожен із названих методів і підходів впроваджується у чистому вигляді. Різні цілі, переслідувані підприємствами, та особливості їх господарської діяльності зумовили появу великої кількості комбінацій базових методів обчислення витрат у рамках однієї класифікаційної форми. Так, використовуючи обчислення повних витрат (absorption-cost system), менеджери можуть вважати основою стандартні витрати (standart-cost system) і застосовувати все це у поєднанні або з попроцесним методом (process-cost system), або із позамовним методом (job order-cost system). У даний час значно скоротилася частка підприємств, які застосовують один метод обчислення витрат без поєднання його з іншими.

Дані методи в економічній теорії та практиці розглядаються як методи обліку і калькулювання витрат. Таке визначення відносить їх виключно до області бухгалтерського обліку, відповідно виключно до компетенції облікових працівників. Тим часом їх застосування охоплює такі процеси як планування, організація і регулювання виробництва, а також має значний вплив на прийняття управлінських рішень, що дозволяє розглядати їх у більш широкому контексті, зокрема, з позиції управління витратами і підприємством в цілому.

Позамовне обчислення витрат здійснюється на підприємствах, що випускають неповторювані або рідко повторювані екземпляри окремих видів продукції, а також у виробництвах з виконання ремонтних та експериментальних робіт. Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер вказують, що застосування цього методу доцільно «в організаціях, де матеріали на технологічні цілі, основна заробітна плата виробничих робітників і загальновиробничі витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією (послугами) або її групою» [12]. Для вітчизняних підприємств розглянутий метод не є новим, про що свідчить широке його висвітлення у вітчизняній літературі.

Протилежним позамовному методом обчислення витрат є попроцесний метод (попередільний метод). Незважаючи на рекомендації фахівців щодо застосування даної системи на промислових підприємствах, є факти її використання і в непромисловій сфері (наприклад, в кафе самообслуговування та ін.).

Основні прийоми обліку і калькулювання собівартості продукції визначаються низкою факторів, які можна об'єднати у дві групи (табл. 2).

Таблиця 2

## Групи факторів, що визначають вибір методів обліку витрат

| Найменування групи | Характеристика факторів   |
|--------------------|---|
| Галузеві           | - номенклатура вироблюваної продукції, виконуваних робіт, надаваних послуг;<br>- характер виробництва;<br>- застосовувана технологія  |
| Організаційні      | - рівень розвитку управлінського обліку в діяльності структурних підрозділів (залежно від деталізації обліку за місцями виникнення витрат і його доведення до робочих місць змінюється і ступінь аналітичного обліку витрат);<br>- прийнятий спосіб оперативного контролю за собівартістю (спосіб документування відхилень від діючих нормативів витрат у ході виробництва);<br>- ступінь забезпечення керівництва (власників, засновників, акціонерів) обліковою інформацією для прийняття рішень. |

Відповідно, технологічні та організаційні фактори виробництва, тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції впливають на вибір способів і прийомів обліку витрат.

Дослідження методів формування та обчислення витрат, які застосовуються у міжнародній та вітчизняній практиці, дозволяє проаналізувати їх відповідність та доцільність практичного застосування (табл. 3).

Таблиця 3

## Відповідність методів формування та обчислення витрат, що застосовуються у міжнародній та вітчизняній практиці

| Метод обліку витрат    | Вітчизняний аналог             | Ключові рекомендації щодо застосування  |
|------------------------|--------------------------------|---|
| Job order-cost system  | Позаказний метод               | Доцільне застосування в індивідуальних виробництвах у поєднанні із виділенням центрів відповідальності  |
| Process-cost system    | Попередільний метод            | Доцільне застосування у масових виробництвах у поєднанні зі стандарт-костом   |
| Actual-cost system     | Фактичне обчислення            | Недоцільне застосування у зв'язку із втратою актуальності   |
| Standart-cost system   | Нормативний метод              | Доцільне впровадження системи стандарт-кост   |
| Absorption-cost system | Метод повного розподілу витрат | Доцільне застосування у більш стабільні в економічному відношенні періоди, не підходить для застосування в умовах кризи   |
| Variable-cost system   | Метод обліку змінних витрат    | Доцільне впровадження у вітчизняну економіку як найбільш відповідного у сучасних умовах (зростання конкуренції, боротьби за ринки збуту, освоєння і випуску нової продукції тощо) |

Грунтуючись на даних таблиці, можна виділити основні напрямки щодо удосконалення процесу обчислення витрат на вітчизняних підприємствах, серед яких ключовим є впровадження системи variable-cost system, яка хоч і є подібною нормативному методу, але має у порівнянні з ним ряд переваг системи стандарт-кост (standart-cost system). Адже на сьогодні розподіл витрат на постійні та змінні є вкрай актуальним, оскільки точність і коректність обчислень витрат прямо впливає на обсяг сплачуваних податків та одержаного прибутку. До того ж рішенням практичного застосування даних систем повинна передувати значна аналітична робота безпосередньо на підприємствах.

**Висновки.** У результаті дослідження спеціальної літератури щодо тлумачення методів обліку витрат виявлені різні підходи до даного питання, що дозволило їх систематизувати за чотирма напрямками: методи обліку витрат, методи калькулювання; методи обліку витрат і калькулювання; методи калькулювання; методи обліку витрат. При прийнятті калькулювання як складової процесу обліку витрат, саме поняття методів калькулювання необхідно розглядати як інструменти обліку витрат для отримання інформації про вартість об'єкта обліку. В управлінському обліку виділені об'єкти і

форми звітності, які характеризують уточнення методів калькулювання в процесі обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Основні прийоми обліку виробничих витрат визначаються низкою факторів, які можна об'єднати у дві групи: галузеві та організаційні.

Класифікація методів обліку виробничих витрат є об'єктом дискусій, тому загальноприйнятої класифікації методів на даний час не вироблено. При цьому найбільш поширеним на підприємствах є використання комбінованої в рамках однієї класифікації форми калькулювання, що обумовлено особливостями господарської діяльності конкретного підприємства.

Одним з ключових напрямків удосконалення процесу обчислення витрат на вітчизняних підприємствах є, на наш погляд, упровадження системи *variable-cost system*, рекомендованої до застосування в кризовий період економіки. Відсутність методичних рекомендацій з її практичного застосування, що враховують галузеві особливості виробництв, сприяє більш пильному вивченню та розробці практичних рекомендацій.

### Список використаної літератури

1. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие / Н. Д. Врублевский. – М., 2004. – 376 с.
2. Кондрашова Т. М. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання / Т. М. Кондрашова // *Економіка Крима*. – 2011. – № 2 (35). – С. 282–287.
3. Корольова О. І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні / О. І. Корольова // *Економіка. Фінанси. Право*. – 2008. – № 7. – С. 13–17.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
5. Миерманова С. Т. Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета / С. Т. Миерманова // *Проблемы современной экономики : Евразийский междунар. науч.-аналит. журн.* – 2013. – № 2 (46). – С. 132–135.
6. Мишин Ю. А. Управленческий учет : управление затратами и результатами производственной деятельности : монография / Ю. А. Мишин. – М. : Дело и Сервис, 2002. – 176 с.
7. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
8. Облікова політика : навч. посіб. / [за ред. Г. М. Давидова]. – К. : Знання, 2010. – 479 с.
9. Пилипенко К. А. Оцінка методів обліку витрат і калькулювання собівартості в управлінні виробництвом сільськогосподарської продукції / К. А. Пилипенко // *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. – 2011. – Вип. 3, т. 2. – С. 95–99. – (Серія : Економічні науки).
10. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-е вид., переробл. і допов.]. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
11. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.
12. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.; пер. с англ. Пинус О. А. и др.; гл. ред. Е. Строганова. – [10-е изд.]. – [СПб. и др.] : Питер, 2005. – 1008 с.
13. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 10. – С. 3–7.

### References

1. Vrublevskiy, N. D. (2004) *Upravlencheskiy uchet izderzhek proizvodstva i sebestoimosti produktsii v otraslyakh ekonomiki*. Moscow, 376 s.
2. Kondrashova, T. M. (2011) *Udoskonalennya systemy upravlinnya vytratamy na pidpryemstvakh Ukrayiny za dopomohoyu kal'kulyuvannya*. *Ekonomika Kryma*, (35), s. 282–287.
3. Korol'ova, O. I. (2008) *Kontseptsiya rozvytku bukhgalters'koho obliku vytrat v Ukrayini*. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, (7), s. 13–17.
4. *Mezhdunarodnyy standart bukhgalterskoho ucheta 2 «Zapasy»* [Elektronnyy resurs]. Rezhym dostupa : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
5. Miermanova, S. T. (2013) *Traditsionnye metody ucheta zatrat v systeme upravlencheskoho ucheta*. *Problemy sovremennoy ekonomiki: Evraziyskiy mezhdunar. nauch.-analit. zhurn.*, 2 (46), s. 132–135.
6. Mishyn, Yu. A. (2002) *Upravlencheskiy uchet : upravlenie zatratami i rezul'tatami proizvodstvennoy deyatelnosti*. Moscow: Delo i Servis, 176 s.

7. Nikolaeva, S. A. (1993) *Osobennosti ucheta zatrat v usloviyakh rynka : sistema «direkt-kosting»*. Moscow: Finansy i statistika, 128 s.
8. *Oblikova polityka* (2010), za red. H. M. Davydova. Kyiv: Znannya, 479 s.
9. Pylypenko, K. A. (2011) *Otsinka metodiv obliku vytrat i kal'kulyuvannya sobivartosti v upravlinnyya vyrobnytstvom sil'skohospodars'koyi produktsiyi. Naukovi pratsi Poltav's'koyi derzhavnoyi ahrarnoyi akademiyi. Seriya : Ekonomichni nauky*, 3 (2), s. 95–99.
10. Suk, L. K., Suk, P. L. (2012) *Finansovyy oblik. 2-e vyd., pererobl. i dopov.* Kyiv: Znannya, 647 s.
11. Farion, I. D., Pysarenko T. M. (2012) *Upravlins'kyi oblik*. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury, 792 s.
12. Khornhren, Ch., Foster, Dzh., Datar, Sh. (2005) *Upravlencheskiy uchet [per. s angl. Pinus O. A. i dr.; Gl. red. E. Stroganova]*. 10-e izd. [St. Petersburg i dr.] : Piter, 1008 s.
13. Chumachenko, M., Bilousova, I. (2008) *Dyskusiyni problemy obliku vytrat i kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi. Bukhhalters'kyi oblik i audyt*, (10), s. 3–7.

**Lyudmila Germanenko**

**SUBSTANTIATION OF THE USE OF COST ACCOUNTING  
AND COSTING METHODS IN ECONOMIC REALITIES**

*In market economy the problem of improving the administrative control of production costs is of particular importance. The aim of the article consists in the allocation methodology for cost accounting and calculation of production cost and creation of scientifically substantiated prerequisites for its organization and management. The substantiation of the use of cost accounting methods is carried out in the light of mandatory implementation of management accounting, which generates high-quality information base. Researchers' different approaches in interpreting accounting methods of production costs and calculation of production costs, which enabled to divide them into four groups, are considered.*

*It is proved that there are methods of cost accounting and costing methods – a procedure for determining the cost object calculation in cost accounting. Considered and used in international and domestic practice methods of forming and calculating costs in enterprises that exist in market conditions have proved that various objectives, pursued by enterprises, led to the emergence of a large number of combinations of basic methods of calculating costs. The main methods of accounting and calculation of production costs are determined by several factors that can be grouped into two groups, industry and organizational ones.*

*The improvement of cost calculation process at domestic enterprises by means of introduction of variable-cost system which is recommended to the use in crisis economic period is offered.*

**Keywords:** *costs, calculation, cost price, method, object, factors.*