

УДК 657.471:621(477)

## **МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАШИНОБУДІВНОЇ ГАЛУЗІ**

**О. М. Шуляк, Д. С. Брадуліна**  
**Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка.**

---

© Шуляк О. М., 2013.

© Брадуліна Д. С., 2013

*Стаття отримана редакцією 04.03.2013 р.*

**Вступ.** Перехід на ринкові засади господарювання передумовлює комплекс заходів, направлених на підвищення рентабельності всіх галузей економіки, раціональне й ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів. Кожний вид діяльності має відмінності в організації виробництва. У зв'язку із цим набуває значущої ролі ефективність методів формування собівартості продукції. Собівартість як комплексний показник повинна максимально поєднувати і відображати у вартісній формі технологічні й організаційно-економічні умови виробництва. Особливо актуальним питанням в сучасних умовах є визначення методів обліку витрат і методів калькулювання на підприємствах машинобудування. На сьогодні існує безліч методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі, але не визначено найефективніших з них.

**Огляд останніх джерел досліджень і публікацій.** Різноманітні аспекти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції досліджували багато вчених, зокрема такі вітчизняні й зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. В. Сопко, І. А. Білоусова, Л. В. Нападовська, Г. Г. Кірейцев, В. Б. Моссаковський, А. Апчерч, К. Друрі, Е. Аткінсон та інші. Незважаючи на великі наукові напрацювання, питання щодо методології ведення обліку процесу виробництва залишаються дискусійними. Особливе загострення суперечностей виявлено з приводу неоднозначності поглядів різних учених на визначення найоптимальнішого методу обліку витрат та калькулювання собівартості на промислових підприємствах.

**Постановка завдання.** Дослідження методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції з метою визначення найбільш достовірного методу калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування.

**Основний матеріал і результати.** Машинобудування – провідна галузь промисловості розвинутих країн світу. Воно визначає не лише галузеву структуру промисловості, а й її розміщення. Рівень розвитку машинобудування є одним з основних показників економічного і насамперед промислового розвитку країни, адже ця галузь є досить складною та диференційованою.

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції на більшості підприємств промисловості, й у тому числі в машинобудуванні, ґрунтується на єдиній методологічній основі. Загальна методологічна основа у побудові обліку та обчисленні собівартості на промислових підприємствах була необхідна для забезпечення єдності в плануванні показників обсягу промислового виробництва і собівартості, можливості їх узагальнення на рівні галузей промисловості в цілому, порівнянності собівартості однорідної продукції на різних підприємствах, виявлення невикористаних резервів для її подальшого зниження.

Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні, грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію.

Калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах здійснюється відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції, робіт, послуг у промисловості та самостійно розроблених методик. Необхідність самостійного розроблення методик викликана тим, що нормативні документи з обліку і калькулювання собівартості продукції носять доволі загальний характер і не відображають особливостей тієї чи іншої галузі промисловості [1, с. 25].

Відповідно до П(С)БО 16 витратами звітного періоду визнається зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [2].

Собівартість являє собою грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це комплексний економічний показник, який об'єднує в собі витрати уречевленої праці (обладнання) та витрати на спожиті засоби виробництва, витрати живої праці та витрати на заробітну плату працівників підприємства.

Важливою передумовою раціонального обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання, а також методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [3].

До методів, які найбільш підходять для обліку витрат і калькулювання собівартості на машинобудівному підприємстві, відносять: простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі. Кожний з наведених методів має цілу низку переваг і недоліків.

Простий метод застосовується на машинобудівних підприємствах, що виробляють однорідну продукцію та не мають незавершеного виробництва. За цим методом усі виробничі витрати за звітний період складають собівартість усієї виробленої продукції. Собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції.

При використанні попередільного методу підприємствами машинобудівної галузі їх технологічний процес складається з переділів. Позитивними моментами у застосуванні цього методу є те, що збір інформації про витрати є менш трудомістким порівняно з позамовним методом. Крім того, інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно. Відповідно недоліки полягають у неможливості згрупувати витрати за видами продукції, значному обсязі облікових записів та відсутності інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних [4].

Позамовний метод обліку собівартості – один з основних методів обчислення собівартості на підприємствах важкого машинобудування, де виробничі витрати враховуються за окремими або за спеціальними замовленнями. Він передбачає розгляд кожного замовлення як окремої облікової одиниці, для якої розраховуються прямі матеріальні та трудові витрати, а також накладні витрати. На вітчизняних машинобудівних підприємствах застосовують позамовний метод з напівфабрикатним зведенням витрат ливарного виробництва. За позамовним методом унаслідок балансового визначення собівартості готової продукції, якщо втрати незавершеного виробництва не задокументовані, то вони автоматично включаються до собівартості готової продукції підприємства, що призводить до одночасної недостовірності результатів і калькулювання собівартості продукції, та контролю витрат [5].

Застосування напівфабрикатного варіанта зведення витрат виробництва також спотворює достовірність калькулювання собівартості видів продукції машинобудування, оскільки розподіл собівартості литва між видами продукції здійснюється пропорційно до його ваги без урахування трудо- та енергомісткості ливарних заготовок. Більш доцільним є віднесення витрат литва на конкретні види продукції лише за сумою матеріальних витрат на його виробництво з вилученням зворотних відходів з тим, щоб інші витрати були **безпосередньо** віднесені на відповідні статті собівартості продукції.

Узагальнення основних характерних ознак позамовного методу наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1. Характеристика позамовного методу**

Ознака	Характеристика
1	2
Сфера застосування	У машинобудуванні, де одиниця продукції має певні властивості й легко ідентифікується, тобто основна сфера застосування позамовного методу - це індивідуальні та дрібносерійні типи виробництва. Крім того, позамовний метод використовується у допоміжних виробництвах.
Об'єкт обліку витрат	Окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виготовлення.
Акумуляування витрат	Прямі матеріали та прямі витрати праці відносяться безпосередньо на конкретний вид робіт, витрати, прямо не простежуються, такі як заводські накладні витрати, відносять на окремі роботи з використанням заданої ставки (розподілу) накладних витрат.
Розрахунок собівартості	Після закінчення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривається. Підраховуються витрати на його виконання, які за вирахуванням зворотних відходів, повернення невикористаних матеріалів на складі стають індивідуальною фактичною собівартістю замовлення. У дрібносерійному виробництві фактична собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми витрат виробництва на кількість виготовленої з цього замовлення продукції.

Нормативний метод забезпечує розкладання фактичних витрат за нормами, відхилення від норм і зміни норм. Перевагами такого методу для галузі машинобудування є можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм. Недоліки нормативного методу полягають у тому, що контроль витрат здійснюється не за видами ресурсів у натуральних вимірниках, а у вигляді статей калькуляції, спостерігається значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це спричиняє наявність значної кількості неврахованих витрат.

Метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі застосовується, коли в результаті виробничого процесу одержують кілька видів продукції, що калькулюється, на яку коефіцієнти не встановлені. Витрати розподіляються між видами продукції пропорційно встановленій базі. Такою базою, наприклад, може служити продажна вартість продукції. Основною перевагою цього методу є його простота. Проте він має і серйозні недоліки, перш за все щодо розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування: зарплата не є точною базою розподілу цих витрат, оскільки в умовах різного рівня механізації праці вона адекватно не відображає витрат машинного часу; при такому розподілі витрати на кожний виріб визначають як середні по підрозділу незалежно від того, на якому устаткуванні виріб обробляється; при комплексній механізації й автоматизації виробництва у функціях робітників починають переважати функції контролю і регулювання роботи виробничих систем.

Серед зарубіжних методів калькулювання собівартості продукції найбільшу увагу приділяють таким методам: «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг».

Поняття «стандарт-кост» означає собівартість, яка встановлена заздалегідь. Сенс цього складається з того, що повинно відбутися (нормативні або стандартні витрати), а не те, що вже відбулося (фактичні витрати). Перевагами методу є те, що на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибутки та збитки [6]. Недоліком є важкість складання стандартів згідно з технологічною картою

виробництва. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно.

Схожий на нормативний метод, але нормативи та стандарти не так жорстко регламентуються.

Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу представлені в таблиці 2 [7, с. 284-285].

**Таблиця 2. Основні відмінності «стандарт-косту» від нормативного методу**

Операція 1	«Стандарт-кост» 2	Нормативний метод 3
Облік змін норм	Не передбачено.	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних.
Облік відхилень від норм	Відхилення не завжди документуються і відносять їх на фінансовий результат.	Завжди документується, списують на собівартість або винних осіб.
Аналітичний облік	Витрати накопичуються за встановленими нормативами на дебет рахунку «Виробництво».	Фактичні витрати згідно бухгалтерськими документами накопичуються на дебет рахунку «Виробництво».
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм.	Регламентується.
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими.	Ураховуються всі відхилення.
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними».	Норми часто завищуються.

При калькулюванні з неповним розподілом витрат увага приділяється «директ-костингу», сутність якого полягає у визначенні по виробках маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат та змінної частини непрямих витрат (загальновиробничих) [8].

Постійна частина загальновиробничих витрат по виробках не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються по виробках адміністративні витрати та витрати на збут. Основні переваги і недоліки методу «директ-костинг» наведено у таблиці 3 [7, с. 286].

**Таблиця 3. Переваги і недоліки методу «директ-костинг»**

Переваги 1	Недоліки 2
Застосовується в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень.	«Директ-костинг» створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу.
Метод є досить ефективним при внутрішньому розрахунку.	Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.
Спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат.	При використанні демпінгу виникає небезпека, де сума постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості. На практиці виникають труднощі при розподілі витрат.
Можливість управляти обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок.	Не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування.
Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення.	

Одним з найважливіших завдань сучасних підприємств є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових (інноваційних) продуктів. Це завдання може розв'язати «таргет-костинг» – метод управління витратами за цільовою собівартістю.

«Таргет-костинг» більш ефективно застосовувати в компаніях, що працюють в інноваційних галузях, до яких належить і машинобудування, зокрема автомобілебудування [9, с. 178]. Така система має певні переваги: менеджери та службовці, намагаючись наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що потребують інноваційного мислення. Використання цієї концепції не таке вже і складне, щоб стати неможливим для українських підприємств. Головна перешкода полягає в тому, що для успішного впровадження «таргет-костингу» в організації повинна бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; створена система управлінського обліку; колектив повинен бути єдиною командою, яка є досвідченою та сприймає мету своєї спільної праці.

Метод «кайзен-костингу» полягає у процесі поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, результат якого досягнення необхідного рівня собівартості й прибутковості виробництва. Використання «кайзен-костингу» можливе в будь-якій галузі виробництва і, що важливо, в сукупності з іншими методами обліку витрат. Цей метод ідейно схожий з «таргет-костингом». Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від «таргет-костингу», полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників. Перевагою «кайзен-костингу» є те, що він забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні, а основним недоліком – необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність організації.

**Висновки.** Розглянувши сутність, характерні риси методів калькулювання виробничих витрат, треба зазначити, що кожний метод має свої переваги і свої недоліки. Українським підприємствам машинобудівної галузі варто розширити коло методів обліку витрат та калькулювання собівартості згідно з галузевими особливостями, враховуючи досвід зарубіжних країн, та вдосконалювати вітчизняні шляхом поєднання існуючих методів або їх елементів в одну досконалу систему, яка забезпечить розв'язання всіх інформаційних завдань. На нашу думку, найбільш оптимальним вітчизняним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі є позамовний, адже за цим методом здійснюється аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень, що дозволяє виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час. Хоча такий метод має і недолік, який полягає в тому, що собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати, проте його можна подолати таким чином: розраховувати калькуляцію за методом «директ-костинг», кожного разу після одержання відносно закінченого проміжного результату виготовлення виробу. Такий удосконалений позамовний метод може бути використаний на машинобудівному підприємстві, оскільки переваги, які він надає, найбільше відповідають виробничому процесу.

Серед зарубіжних методів перевагу слід надати методу «таргет-костинг». На відміну від традиційної системи, він дає можливість оптимального розрахунку витрат на виробництво продукції та встановлення собівартості, яка б задовольняла як цінову потребу в споживачів, так і гарантувала достатній прибуток для підприємств. Особливістю японської концепції є те, що ця система може бути доповненням, а не заміною традиційно використовуваних систем контролю витрат. Застосування такого закордонного підходу до формування собівартості продукції машинобудівного підприємства дає змогу не тільки зменшити ризик діяльності та мінімізувати витрати, а й відкорегувати стратегію підприємства відповідно до умов, що складаються на ринку. Актуальність та практичність використання системи «таргет-костингу» вітчизняними машинобудівними підприємствами стає стратегічним орієнтиром розвитку бізнесу, що підкріплюється світовою практикою.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. Бучко, О. І. Особливості калькулювання собівартості продукції промислового підприємства / О. І. Бучко, Ф.Ф. Макарук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/5626/1/12.pdf>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства України від 31.12.1999 № 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
3. Лепьохін, О. В. Особливості використання методів калькулювання та обчислення собівартості продукції / О. В. Лепьохін // Часопис економічних реформ. 2011.- № 4.
4. Король Г. О. Обґрунтування методу обліку витрат / О. Г. Король, А.В Туркоман [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67752.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67752.doc.htm).
5. Дубовая, В. В. Облік і контроль витрат основного виробництва машинобудівного підприємства / В. В. Дубовая [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://disser.org.ua/file20669.html>.
6. Сопко, В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. : Техніка, 2006. – 112 с.
7. Кондрашова, Т. М. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання / Т. М. Кондрашова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ekonk/2011\\_2/2011/econ\\_2\\_2011/064\\_kondrasheva.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2011_2/2011/econ_2_2011/064_kondrasheva.pdf)
8. Краєва, Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Я. В. Краєва // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2007. – № 5. – С. 168-171.
9. Давидович, І. М. Планування собівартості продукції в системі стратегічного контролінгу машинобудівного підприємства / І. М. Давидович. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2009. – С. 175-183.

УДК 657.471:621(477)

**Шуляк Ольга Миколаївна**, асистент кафедри обліку й аудиту. **Брадуліна Дарія Сергіївна**, студентка спеціальності «Облік і аудит». Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі.** Розглянуто сутність методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування та визначено найоптимальніші з них.

**Ключові слова:** витрати, калькуляція, метод, собівартість.

УДК 657.471:621(477)

**Шуляк Ольга Николаевна**, асистент кафедры учета и аудита. **Брадулина Дария Сергеевна**, студентка специальности «Учет и аудит». Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Методы учета затрат и калькуляция себестоимости продукции на предприятиях машиностроительной отрасли.** Рассмотрены сущность методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и определены наиболее оптимальные из них.

**Ключевые слова:** затраты, калькуляция, метод, себестоимость.

USD 657.471:621(477)

**Shulyak Olga Mikolaivna**, the assistant department of account and audit. **Bradulina Daria Sergiivna**, student of speciality «Accounting and audit». Poltava National Technical University of Yu. Kondratyuk. **Methods of cost accounting and costing the business machine industry.** In the article essence methods of cost accounting and costing the mechanical engineering and identified the most optimal one.

**Keywords:** costs, calculation, method, cost.