

УДК 338.512

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Т. П. Коваленко

ДП "Воснізована аварійно-рятувальна (газорятувальна) служба "ЛІКВО"
нафтогазової промисловості", 61009, м. Харків, вул. Сінна, 32,
e-mail: likvo@gasdob.com.ua

Современные методы калькулирования себестоимости продукции отличаются значительным разнообразием характеристик и сфер применения. Однако, если в рамках бухгалтерского учета методология калькулирования себестоимости определяется нормативными документами, то в рамках управленческого учета современные предприятия вынуждены определяться с характеристиками калькулирования себестоимости продукции самостоятельно.

Сучасні умови виробничо-господарської діяльності підприємств різних галузей виробництва вимагають застосування різноманітних підходів щодо калькулювання собівартості продукції та ступеня деталізації витрат, а також висувають вимоги щодо оптимізації методу калькулювання собівартості продукції в рамках управлінського обліку, в зв'язку з чим в першу чергу виникає потреба в систематизації сучасних методів калькулювання собівартості продукції.

Специфічні особливості виробничих процесів різних галузей виробництва визначають не тільки на вимоги до системи калькулювання, але й навіть характеристики основних калькуляційних статей витрат. Так, якщо прямі витрати на оплату праці матеріалообробного виробництва характеризуються умовно-змінними властивостями, оплата праці основного виробничого персоналу у видобутку газу по окремих категоріях працівників не має пропорційної залежності від обсягів виробництва, а при наданні послуг, наприклад, щодо профілактичного обслуговування об'єктів газової промисловості Дочірнім підприємством "ЛІКВО" виникає навіть методичне питання визначення одиниці продукції. В таких умовах питання організації калькулювання собівартості продукції в рамках управлінського обліку потребує системного підходу.

Відносно специфічних особливостей конкретного виробництва методи обліку витрат можна умовно поділити на індивідуальні та по процесні [1].

Індивідуальні методи застосовуються в умовах індивідуального або позаумовного виробництва. Головною характерною рисою є можливість виділити та індивідуалізувати виготовлення унікального виробу або невеликої партії виробів і отримати інформацію не про усереднену, а про індивідуальну собівартість одиниці продукції.

Modern methods of the production's cost price calculation are notable for the variety of their characters and spheres of application. However, if in accounting limits the calculation methodology is conditioned by legal documents then in management discount's limits modern enterprises are forced to determine calculation characters of the production's cost price themselves.

Методи по процесного обліку витрат та калькулювання собівартості застосовують у випадках, коли технологія передбачає виконання кожним виробничим підрозділом окремої частини виробничого процесу і просування продукту від однієї операції до наступної в процесі обробки. Витрати узагальнюються за окремий період часу по виробничих підрозділах безвідносно до конкретних виробів. Собівартість одиниці виробу розраховується розподілом собівартості виробництва за окремий період на кількість виробів, що були виготовлені або оброблені за відповідний період.

Споживачами інформації про розмір витрат підприємства в рамках виробничо-господарської діяльності, згідно з чинним законодавством, можуть бути усі зацікавлені особи, але представлення інформації в конкретному вигляді практикується лише для двох категорій – фіскальних державних органів (зовнішні користувачі) та внутрішніх користувачів.

Представлення інформації про калькулювання собівартості продукції для фіскальних органів регулюється стандартами бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО №16 "Витрати" [2]. В рамках цього стандарту визначені основні підходи щодо обліку як прямих, так і накладних витрат, а також калькулювання собівартості продукції, залишаючи підприємствам можливість самостійного врегулювання специфічних позицій щодо переліку і складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції, віднесення окремих видів витрат до змінних або постійних та вибір баз розподілу умовно-постійних витрат. Основні засади в області калькулювання виробничої собівартості також регламентовані "Методичними рекомендаціями..." [3], у зв'язку з чим методологія складання типової звітності для зовнішніх користувачів є сформованою, за виключенням окремих питань: вибору бази розподілу загальногосподарської

Таблиця 1 – Порівняльні характеристики бухгалтерського та управлінського обліків

Порівняльні характеристики бухгалтерського обліку	Порівняльні характеристики управлінського обліку
1. Орієнтований на зовнішніх та частково внутрішніх користувачів	1. Орієнтований на внутрішніх користувачів
2. Методи обліку регламентовані нормативними документами	2. Методи обліку визначаються з урахуванням специфіки підприємства
3. Орієнтований на відображення фактичних витрат	3. Орієнтований на відображення визначеного менеджментом переліку показників
4. Сучасна методика регламентує методи калькулювання виробничої собівартості	4. Користувачі можуть застосувати будь-які методи калькулювання собівартості, в тому числі й комбіновані
5. Вихідними даними є первинні документи бухгалтерського обліку	5. Вихідними даними є первинні документи бухгалтерського обліку
6. Розрахована собівартість продукції може бути використана при визначенні вартості запасів та ціноутворенні	6. Розрахована собівартість продукції може бути використана в тому числі для внутрішнього аналізу
7. Показник рентабельності відображає рентабельність виробничого процесу	7. Інформативність показника рентабельності залежить від структури показника собівартості продукції
8. Результати підлягають аналізу для прийняття управлінських рішень	8. Результати підлягають аналізу для прийняття управлінських рішень
9. Завдяки уніфікованості може бути використаний при порівняльному аналізі	9. Через оригінальність може бути використаний лише для внутрішніх цілей
10. Результатом є виконання вимог чинного законодавства	10. Результатом є надання інформації для управлінських рішень

чих витрат, визначення переліку і структури калькуляційних статей та деяких інших.

Представлення інформації для внутрішніх споживачів визначається характеристиками системи управлінського обліку окремого підприємства і організується в найбільш зручному вигляді з урахуванням поставлених цілей функціонування системи, в зв'язку з чим методологічна проблема вибору методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції стоїть гостріше.

Основними ускладнюючими факторами є різноманітність характеристик виробничо-господарської діяльності підприємств, що спричинило різноманітність існуючих підходів до вирішення питання представлення внутрішнім користувачам інформації для оперативного аналізу, та складність оцінки їх необхідності та достатності в умовах конкретного виробництва.

Результати порівняння характеристик бухгалтерського та управлінського обліків відображені в таблиці 1.

За даними таблиці 1 можна зробити висновок про більшу гнучкість та універсальність системи управлінського обліку, одночасно обидві системи застосовують спільні вихідні дані та можуть використовуватися для розробки і прийняття управлінських рішень.

Найбільш визначною відзнакою основних методів калькулювання собівартості продукції в рамках управлінського обліку є ставлення до

повноти віднесення операційних витрат на собівартість продукції.

Методи, що передбачають калькулювання повної собівартості одиниць продукції, дають змогу отримати найбільш детальну інформацію про структуру та розмір виробничо-господарських витрат, що виникли у зв'язку з її виготовленням та реалізацією. Через повноту відображення витрат такі методи зручні для аналізу виробничо-господарської діяльності та при витратній системі ціноутворення, в зв'язку з чим широко використовуються в окремих структурних підрозділах НАК "Нафтогаз України".

Одночасно методи калькулювання неповної собівартості, що передбачають віднесення частини операційних витрат на фінансові результати періоду, дають можливість висвітлити основні напрямки або статті витрат, що має свої переваги з точки зору наочності та оперативності усієї системи.

Таким чином, основною характерною рисою методів калькулювання можна назвати саме повноту віднесення виробничо-господарських витрат на одиницю продукції, що й прийнято за основну ознаку принципового розмежування методів калькулювання.

В рамках окреслених груп методів принципними відмінностями характеризуються підходи до розподілу накладних витрат між одиницями продукції.

В рамках методів калькулювання повної собівартості продукції принципними відмін-

ностями характеризуються методи розподілу накладних витрат за окремими базами розподілу (офіційними базами розподілу згідно з П(С)БО №16 "Витрати" є кількість одиниць продукції, прямі витрати, витрати на оплату праці та часи праці, хоча цей перелік може бути розширений) та пропорційно маржинального доходу, тобто виходячи зі спроможності окремих видів продукції покрити частину накладних витрат.

Одночасно існують альтернативні підходи щодо віднесення накладних витрат на одиниці продукції, виходячи з рівня її готовності до реалізації – накладні витрати можуть бути розподілені між одиницями тільки реалізованої продукції або між усіма виробами, що перебувають у виробництві протягом періоду накопичення таких накладних витрат (абзорпшен-костінг).

Підхід щодо віднесення накладних витрат виключно на реалізовану продукцію, на думку автора, не можна вважати загальноприйнятою теоретично обґрунтованою практикою, але теоретично такий підхід в сучасній літературі зустрічається [1], у зв'язку з чим має враховуватися при дослідженні умов оптимального використання методів калькулювання в умовах сучасної виробничо-господарської діяльності.

Необхідно зауважити, що в зв'язку з необхідністю виконання умов економічно обґрунтованого розподілу витрат між одиницями продукції накладні витрати, що виникли протягом певного періоду, мають бути віднесені на собівартість продукції, що перебувала у виробництві протягом відповідного періоду. Одночасно віднесення на продукцію накладних витрат, які не мають до неї прямого відношення (наприклад, збутових витрат на нереалізовану продукцію), є неприпустимим.

Методи калькулювання неповної собівартості в свою чергу підрозділяються на методи, що характеризуються обмеженням переліком статей витрат, що відносяться на собівартість продукції, та методи, що характеризуються обмеженням розміру статей витрат, що відносяться на собівартість продукції.

У разі калькулювання неповної собівартості продукції з обмеженням переліку калькуляційних статей припускається, що окремі операційні витрати є витратами періоду і не підлягають розподілу на види та одиниці продукції, а відносяться загальною сумою на фінансові результати періоду, в якому виникають. Найвідомішими прикладами таких методів калькулювання є метод дірект-костінг, який є найрадикальнішим і передбачає віднесення на собівартість продукції тільки окремого переліку умовно-змінних витрат, а також метод калькулювання згідно з вимогами П(С)БО №16 "Витрати", який передбачає розподіл загальногосподарських витрат між видами та одиницями продукції, а адміністративні витрати та витрати на збут відносять на витрати періоду. Загалом в рамках управлінського обліку припускається віднесення будь-яких непрямих витрат на фінансові результати періоду, в зв'язку з чим має бути вирішене питання їх обґрунтованого визначення.

Методи калькулювання собівартості продукції з обмеженням розміру статей витрат передбачають віднесення на собівартість продукції тільки частини витрат, що не перевищує деякий нормативний показник. Прикладами таких підходів до калькулювання собівартості продукції є стандарт-костінг та порядок формування нерозподілених загальногосподарських та наднормативних виробничих витрат згідно з П(С)БО №16 "Витрати".

Описані методи калькулювання неповної собівартості продукції також відрізняються підходами щодо розподілу накладних витрат між видами та одиницями продукції та їх віднесенням на об'єкти незавершеного виробництва або нереалізовану продукцію, що також має бути враховано під час структуризації методів калькулювання собівартості продукції в рамках управлінського обліку.

Схематично запропонований підхід до систематизації методів калькулювання собівартості продукції відображено на рис. 1.

Систематизація сучасних підходів щодо калькулювання собівартості продукції (і в подальшому – їх характеристик) сприятиме узагальненню теоретичних засад методів обліку та систематизації операційних витрат та визначенню умов оптимального застосування кожного з розглянутих методів калькулювання для вирішення завдань управлінського обліку з мінімальними затратами, а також дасть змогу сформулювати практичні рекомендації щодо оптимізації управлінського обліку на підприємствах різних сфер діяльності (виробництво, надання невиробничих послуг і т. ін.), виходячи з необхідних і достатніх властивостей системи управління витратами та особливостей виробничого процесу, в тому числі й таких специфічних, як видобуток, транспортування вуглеводнів та обслуговування структурних підрозділів НАК "Нафтогаз України".

Необхідно зазначити, що при застосуванні методів калькулювання неповної собівартості продукції спостерігаються деякі погіршення інформативності показника. Так, витрати, що відносяться на фінансові результати періоду, не відбиваються на собівартості продукції, хоча в окремих випадках можуть відігравати значну роль в рамках вирішення маркетингових і менеджерських питань – наприклад, погіршення умов реалізації окремого виду продукції може вплинути на рішення щодо доцільності його виробництва, хоча собівартість такої продукції згідно з П(С)БО №16 "Витрати" не відображатиме незадовільних тенденцій.

Таким чином, існування методів калькулювання собівартості продукції з різноманітними характерними ознаками спричинює необхідність визначення умов доцільності калькулювання собівартості продукції з використанням визначених характерних підходів.

В умовах визначеної різноманітності підходів бачиться актуальним узагальнення теоретичних характеристик кожного методу калькулювання витрат та визначення характеристик різноманітних організаційних систем виробни-

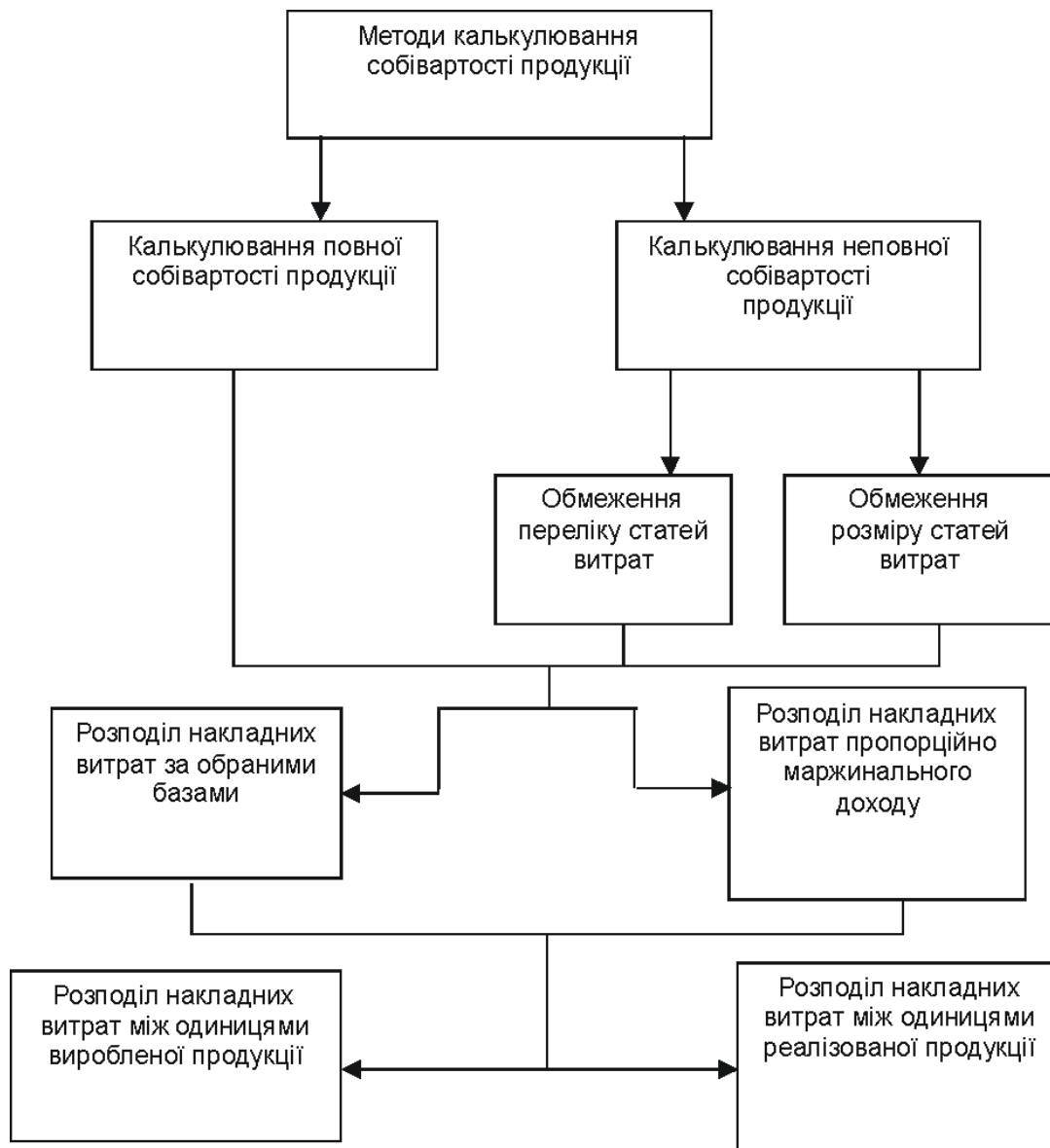


Рисунок 1 — Структура методів калькулювання собівартості за характеристиками віднесення витрат на собівартість одиниці продукції

чо-господарської діяльності, при яких застосування кожного з наведених методів відповідатиме засадам найбільш оптимального вирішення завдань системи управління витратами. Такий підхід, на думку автора, дасть змогу сформулювати дієві практичні рекомендації щодо оптимізації системи управління витратами на підприємствах різних сфер діяльності (виробництво, надання невиробничих послуг і т. ін.).

Література

1. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебн. для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в проми-

словості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

4. Соболев Г.О. Доцільність застосування різних методів калькулювання собівартості продукції // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2/3. – С. 57-60.

5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 557 с.

6. Данилевский Ю.А. Аудиторская проверка калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) // Бухгалтерский учет. – 1996. – №2. – С.34-38.

7. Фостер Дж., Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 415 с.