

Л.І. Дороженко

асистент кафедри  
Вінницький навчально-науковий інститут економіки  
Тернопільського національного економічного університету

## СУЧАСНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ У КОНТЕКСТІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

*У статті розкрито особливості методів обліку витрат на українських підприємствах. Подано систему калькулювання витрат – директ-костинг. Обґрунтовано необхідність удосконалення цієї системи на вітчизняних підприємствах, виявлено її переваги та недоліки. Розглянуто зарубіжні методики обліку та калькулювання витрат.*

**Ключові слова:** витрати, облік, методи обліку та калькулювання витрат, директ-костинг, зарубіжні методики обліку витрат.

### I. Вступ

Наближення перспективи вступу до Європейського Союзу передбачає перебудову національних нормативно-правових стандартів фінансового обліку, реформування чинної системи ведення бухгалтерського обліку, приведення у відповідність з міжнародними вимогами складання фінансових звітів. Так, перехід з першого січня 2012 р. публічних акціонерних товариств на міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку вимагає вдосконалення чинної облікової політики, методів і форм управління підприємством та його витратами, процесу ведення господарської діяльності загалом.

Витрати є однією з найважливіших економічних категорій, яка відображає інформацію, необхідну для формування ціни на виготовлений продукт, забезпечення та зростання прибутку підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень. Дієва система управління витратами є запорукою успішного функціонування будь-якого підприємства. Управління витратами передбачає реалізацію різних функцій, систем та методів управління. Методами управління витратами вважають облік і калькулювання витрат.

На сучасних підприємствах застосовують традиційні методи обліку витрат, які передбачають лише розрахунок собівартості продукції, не враховуючи витрат, як об'єкта управління. Іноземний досвід переконує в ефективності застосування багатьох новітніх методик обліку та калькулювання витрат.

Вітчизняні та зарубіжні методи й процеси обліку витрат досліджують такі науковці, як О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Гудима, С.Ф. Голов, К. Друрі, І.Є. Давидович, Н.В. Кальєніна, В.Г. Линник, Є.В. Мних, В.М. Панасюк, Н.В. Тарасенко, М.Г. Чумаченко та ін.

І.Є. Давидович у вітчизняній практиці ведення обліку затрат на виробництво розглядає

чотири методи: позамовний, попроцесний, попередільний і нормативний, а В.М. Панасюк висловлює думку, що загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і калькулювання поки не існує. Хоча їх можна згрупувати за трьома ознаками: за об'єктами обліку, за повнотою витрат, що враховуються, і за оперативністю обліку й контролю за витратами.

Н.В. Кальєніна та О.В. Гудима у своїх працях широко висвітлюють зарубіжні методики обліку витрат, зокрема "standard costing".

### II. Постановка завдання

Основною метою статті є вивчення та вдосконалення методів обліку витрат на вітчизняних підприємствах, дослідження досвіду зарубіжної практики та сучасних методик ведення обліку затрат, враховуючи їхні переваги й недоліки.

### III. Результати

У вітчизняній практиці за вибором об'єкта обліку виробничих витрат усі існуючі системи можна поділити на основні методи: позамовний та попередільний. Цей поділ зумовлює у своїй основі відмінність у виборі первинного об'єкта, за яким ведуть аналітичний облік витрат. До таких об'єктів можуть належати окремі деталі, вузли, вироби, групи виробів, виробничі операції, процеси, переділи, замовлення. [5, с. 68].

Позамовний метод обліку витрат на виробництво використовують у індивідуальному та дрібносерійному виробництві. До таких виробництв належать: суднобудівне, меблеве, авіабудівне, машинобудівне, металообробне та інші – тобто це ті виробництва, де можливо визначити витрати з окремого замовлення або окремої партії продукції.

Собівартість замовлень (робіт) визначають методом сумування всіх витрат з дня відкриття замовлення до його закінчення, калькуляція складається після того, коли буде виконано замовлення. Це є недоліком позаповного методу, тому що в умовах виконання виробів за замовленням протягом три-

валого часу дуже важко визначити собівартість окремого замовлення за певний місяць. Труднощі пов'язані з тим, що непрямі витрати розподіляються в кінці завершення робіт і до завершення звітного періоду фактичну собівартість визначити неможливо.

У тому випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або до деяких з них, використовують попередільний метод або комбінацію двох методів – позамовного та попередільного.

Попередільний метод обліку застосовують на виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією. Перетворення сировини на готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного й короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва (наприклад, у хімічній, нафтохімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості). Попередільний метод обліку застосовують також у виробництвах з комплексним використанням сировини [6, с. 138].

При застосуванні попередільного методу облік витрат ведуть за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах.

В економічній літературі значну увагу також приділяють попроцесному методу обліку витрат на виробництво. Цей метод застосовують у тих виробництвах, де серійно або масово виготовляють однорідну або приблизно однакову продукцію чи наявний безперервний виробничий цикл. Попроцесний метод обліку витрат застосовують на більшості підприємств харчової промисловості.

Так, наприклад, на молокопереробних підприємствах для виробництва масла тваринного, яке є кінцевим продуктом, необхідно здійснити переробку основної сировини – молока за декількома технологічними процесами. Після цього з'являється побічна продукція, напівфабрикати, відходи виробництва, які в подальшому можуть бути використані у виробничому процесі в сироробному цеху (для виготовлення сиру), у цеху з виробництва казеїну або реалізовані сторонніми організаціями.

Згідно з Методичними рекомендаціями, розробленими відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на українських підприємствах, також доцільно використовувати систему, яка відкриває нові суттєві можливості для вдосконалення обліку й аналізу витрат – директ-костинг.

Систему директ-костинг широко застосовують у країнах з ринковою економікою, вона являє собою метод зрізаної (неповної) собівартості. Згідно із цим методом обліку й калькулювання виробничі витрати поділя-

ють на змінні та постійні. При цьому постійні витрати вважають витратами поточного періоду, не відносять на собівартість, не розподіляють між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносять на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведуть тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюють незавершене виробництво та залишки готової продукції [7, с. 67].

Першою особливістю системи директ-костинг є розподіл виробничих витрат на постійні та змінні.

Другою особливістю цієї системи є інтеграція управлінського та фінансового обліку. Система директ-костинг, яку запропонував у 1936 р. американський учений Дж. Харісон, полягає в тому, що записи виробничого (управлінського) та фінансового обліку об'єднують у загальну систему й відображають у головній книзі. Регулярно виробничі витрати та звіт про прибутки й збитки подають керівництву у вигляді залежності даних "вартість – обсяг виробництва – прибуток". Такий метод називають моністичною системою ведення обліку.

Третя особливість: калькуляція собівартості продукції за системою директ-костинг є процесом багатадійного складання звіту про доходи фірм. Ці звіти складають на основі маржинального доходу, який застосовують для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) та змінними витратами підприємства:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Продаж} - \text{Змінні витрати.}$$

На відміну від традиційного звіту про прибуток, звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід, або кілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний тощо.

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення; придбання чи виготовлення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо.

До переваг системи директ-костинг можна зарахувати:

1. Собівартість, обсяги виробництва й прибуток, які завжди можна отримати з періодичної звітності.

2. Прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків товарно-матеріальних цінностей.

3. Звіти про витрати виробництва й доходи, складені за системою директ-костинг,

більшою мірою відповідають інтересам керівництва фірми, ніж складені за системою розподілу витрат між виробами.

4. Показники маржинального доходу дають змогу оперативно оцінити вироби на основі базових критеріїв: займаної території, категорій замовників, ринків збуту пального, вимірювання потужностей, можливості роботи машино-годин обладнання, вартості використаних матеріалів тощо.

Основними недоліками системи директ-костинг є такі:

1. Дуже важко без помилки виокремити постійні витрати від змінних.

2. Під час переходу від системи повного розподілу витрат до системи директ-костинг виникають серйозні проблеми у визначенні податку на доходи, оцінюванні запасів при складанні звітів.

3. Характер і мета управлінського та фінансового обліку настільки різні, що об'єднувати їх недоцільно.

4. Система складна і дорога [8, с. 102].

Незважаючи на те, що ця система має недоліки, її використовують великі компанії багатьох країн світу. На жаль, в Україні застосування системи директ-костинг запроваджується дуже повільно, а якщо точніше, то взагалі майже не використовується. На нашу думку, першочергові проблеми, які потрібно вирішити для того, щоб запровадити в дію цю систему, такі:

- перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку всіх вітчизняних підприємств;
- удосконалення управлінського обліку на підприємствах України;
- реформування облікової політики підприємств, зокрема правильний і точний розподіл витрат на постійні та змінні. На багатьох підприємствах поділ витрат приділяють дуже мало часу, зазвичай до змінних витрат зараховують всі прямі витрати, а до умовно-постійних – загальновиробничі та невиробничі витрати. Це докорінно неправильно, такий роз-

поділ надає недостовірну інформацію про собівартість і ціну підприємства.

Систему директ-костинг застосовують і при обліку витрат за замовленнями, і при попередільному методі обліку виробничих витрат.

Нормативний метод обліку витрат є аналогом західного методу обліку – стандарт-кост.

Із часу свого виникнення на початку XX ст. система нормативного методу обліку витрат постійно розвивалась і зараз широко використовується в США і Західній Європі. Цей метод забезпечує даними про витрати, які можуть бути використані в різних цілях, наприклад, при оцінюванні запасів, плануванні, контролі за витратами, при прийнятті рішень і оцінюванні результатів виконання робіт. Система нормативного визначення витрат може бути використана як:

- допомога при складанні кошторису й оцінюванні ефективності управління;
- контрольний кошторис;
- прогноз майбутніх витрат, який буде використаний для прийняття рішень;
- допомога при обліку запасів товарно-матеріальних цінностей;
- джерело цілей, яких необхідно досягти.

Норматив встановлюють з визначених раніше витрат робочого часу, матеріалів і накладних витрат. Нормативні витрати за кожним елементом складають разом для визначення єдиного нормативу на випуск одиниці продукції [9, с. 24].

Метод нормативного обліку більше підходить організаціям, чия діяльність складається з ряду простих чи повторюваних дій. Контроль над витратами найбільш ефективний у той момент, коли вони виникають. Тому нормативи необхідно встановлювати на кількість витрачених матеріалів, праці й інших ресурсів за кожною операцією. Нормативні витрати продукту розраховують за списком операцій, необхідних для виробництва цього продукту.

Згрупуємо в таблиці основні методи обліку та калькулювання витрат, які застосовують на вітчизняному просторі й у світовій практиці.

Таблиця

**Визначення основних методів управління витратами**

<i>Методи обліку та калькулювання витрат</i>	
<i>вітчизняна практика</i>	<i>зарубіжна практика</i>
Попроцесний (облік ведуть за окремими замовленнями)	Директ-костинг (неповних витрат)
Попередільний	Стандарт-костинг (нормативний метод)
Позамовний (використовують при масовому виробництві однорідної продукції)	Метод ABC (калькулювання за видами діяльності)
Нормативний (облік витрат за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм)	Кайдзен-костинг (постійне зниження витрат)
Директ-костинг (використовують на невеликій кількості підприємств)	Кост-кілінг (калькуляція максимального зниження витрат)
	Таргет-костинг (метод управління за цільовою ціною)
	LCC аналіз (розрахунок витрат за етапами життєвого циклу)
	Система "Точно в строк" (Just-in-Time) (стимулює зниження собівартості)
	CVP-аналіз (аналіз витрати – обсяг виробництва – прибуток, визначення критичної точки виробництва)
	Бенчмаркінг (порівняння витрат з кращими зразками)

Нові методи обліку й калькулювання витрат, поширені в зарубіжній практиці і достатньо ефективні для різних форм господарської діяльності – методи ABC, кайдзен-костинг, таргет-костинг тощо.

Метод ABC, або облік витрат за видами діяльності, передбачає, що діяльність підприємства розглядають як сукупність процесів або робочих операцій, а суму витрат за відповідний період чи на виготовлення певного виду продукції визначають додаванням усіх здійснених витрат за кожним процесом і господарською операцією.

Початковою стадією застосування ABC є визначення переліку й послідовності робіт на підприємстві шляхом розчленування складних робочих операцій на найпростіші складові паралельно з розрахунком споживання ресурсів [3, с. 189].

Ця система включає такі стадії:

1. Визначення основних видів і напрямів діяльності.
2. Групування витрат за кожним видом діяльності – створення центрів витрат.
3. Визначення носіїв витрат для кожного центру діяльності.
4. Віднесення витрат на продукт з кожного центру витрат, виходячи з потреб цього продукту в кожному виді діяльності.

Усі операції поділяють на чотири групи: операції на рівні одного виробу; операції на рівні партії виробів; операції на рівні певного виду продукції; операції на рівні підприємства. Отже, ця система управління витратами передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності необхідні для виробництва цього продукту. Ця система створює ефективний механізм для управління накладними витратами [4, с. 34].

Метод ABC-калькулювання слід розглядати як один з найперспективніших методів управління витратами. Недоліками цього методу є його складність і трудомісткість.

Метод калькулювання кайдзен-костинг виник у Японії і набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Його використовують як механізм зниження та управління витратами. Передбачає вдосконалення витрат, в якому мають брати участь усі без винятку працівники – менеджери і робітники. Цей підхід дає змогу кожному працівнику, пов'язаному з процесом виробництва, зробити свій внесок у скорочення витрат.

Таргет-костинг – система обліку витрат на основі цільової ціни. Цільовою вважають ціну, яку споживачі можуть заплатити. Процес такого калькулювання полягає в тому, що спочатку визначають найбільш прийнятні для споживачів дизайн продукту та ціну, а потім розробляють виріб.

Калькулювання собівартості за методом таргет-костинг передбачає такі етапи:

1. Проведення фірмою маркетингових досліджень конкурентів і споживачів продукту.
2. З'ясування вимог споживачів стосовно характеристик і ціни виробу.
3. Визначення особливостей виробу, а також можливих витрат;
4. Встановлення результатів конструювання вартості й інформації про конструювання процесів.
5. Розроблення виробу інженерно-технічним персоналом;
6. Безперервне вдосконалення.

Позамовний, попроцесний, метод неповних витрат та ряд інших пов'язані з поданням калькуляційних даних після того, як дія відбулася, а таргет-костинг передбачає витрати, які очікуються в майбутньому, і визначає, як вони вплинуть на рівень рентабельності виробу.

#### IV. Висновки

Розглянувши методи обліку витрат, можемо підсумувати, що українські підприємства застосовують лише класичні, традиційні методи обліку та калькулювання витрат для визначення їх кількісної оцінки. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції у промисловості запропоновано застосовувати один із прогресивних методів – стандарт-костинг. На вітчизняних підприємствах цей метод майже не застосовують, за винятком незначної кількості підприємств. На відміну від вітчизняної практики, світовий досвід підтверджує доцільність застосування новітніх методик обліку та інструментів економії й зниження витрат.

#### Список використаної літератури

1. Проданчук М.А. Теоретичні засади обліку витрат та калькулювання в системі управління витратами / М.А. Проданчук / Економіка АПК. – 2012. – № 2. – С. 62–65.
2. Пилипенко А.А. Архітектоніка обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань / А.А. Пилипенко // Економіка розвитку. – 2011. – № 1. – С. 36–40.
3. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 187–192.
4. Кальєніна Н.В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки / Н.В. Кальєніна // Держава та регіони. – № 5. – 2007. – С. 32–35.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.
6. Економіка підприємства : навч. посіб. / А.В. Шегда, Т.М. Литвиненко, М.П. Наха-

- ба та ін., за ред. А.В. Шегди. – 2-е вид., стер. – К. : Знання – Прес, 2002 – 335 с.
7. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства : навч. посіб. / М.В. Володькіна. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 196 с.
  8. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 236 с.
  9. Друри К. Учет методом стандарт-кост / К. Друри ; под ред. Н.Д. Эришвили ; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
  10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с.

Стаття надійшла до редакції 21.02.2014.

#### **Дороженко Л.И. Современные методы учета расходов в контексте зарубежного опыта**

*В статье раскрываются особенности методов учета затрат на украинских предприятиях. Представляется система калькулирования затрат – директ-костинг. Обосновывается необходимость внедрения данной системы на отечественных предприятиях, описываются ее преимущества и недостатки. Рассматриваются зарубежные методики учета и калькулирования затрат.*

**Ключевые слова:** расходы, учет расходов, методы учета и калькулирования затрат, директ-костинг, зарубежные методики учета затрат.

#### **Dorozhenko L. Modern methods of accounting costs in the context of world experience**

*This article is devoted to methods of cost accounting, which are inherited to Ukrainian enterprises and alternative global community that can successfully be used in domestic practice.*

*There is the necessity of establishing and improving cost management system as a prerequisite for the successful operation of the enterprise in this article. One of the components of this system are records and calculation of costs.*

*The main part briefly describes the domestic cost accounting methods, such as poprotsesnyy, poperedilnyy and normative. The inherited features are illuminated. Due to the current regulatory support costs in Ukraine can apply a system that opens up new substantial opportunities for improving accounting and cost analysis – direct costing. This system has been used successfully in foreign practice. However, on domestic enterprises this method is hardly used for a number of reasons: – firstly, there is no clear normative – legal regulation of costs, including their division into fixed and variable, which allows to determine amounts of production without loss on the plant; – secondly the process of introduction of direct – costing system depends on the will of the leader of enterprise, without obligation and is not regulated by the state.*

*This system is characterized in that it requires, firstly, the distribution of production costs into fixed and variable, which is quite a time consuming job.*

*The advantages of direct – costing is the fact that the cost of production volumes and profits may be obtained from periodic reporting, income for a certain period does not change under the influence of fixed overhead by changing the balance of goods – material values.*

*In the article also main foreign cost accounting techniques such as ABC, Kaizen – costing, Target – costing are illuminated. There are their advantages and disadvantages. And there are also features of enterprises in different directions.*

**Key words:** costs, cost accounting, accounting methods and calculation of costs poprotsesnyy, in iron, regulatory, direct method – casting, foreign methods of cost accounting, cost reduction tools.