

Під ці вартісні критерії підпадає велика кількість матеріальних цінностей: канцтовари, мобільні телефони, певна частка офісної техніки. В зв'язку з цим, постає питання визначення вартісних критеріїв включення об'єктів до складу малоцінних необоротних активів. На нашу думку, матеріальні цінності, що потребують додаткового контролю за використанням та рухом і мають тривалий термін використання доцільно відносити до малоцінних необоротних активів та обліковувати на рахунку 11.

Альтернативний вибір має бути зафіксований в наказі про облікову політику підприємства. Також, на нашу думку, для розмежування категорій МШП та МНА доцільно встановити вартісну межу на рівні порогу суттєвості фінансової інформації зазначеної в обліковій політиці.

Задоволення потреб таких двох важливих груп користувачів як управлінський апарат та держава в особі контролюючих органів вимагає виваженого підходу. З точки зору обліку необоротних активів цей підхід може забезпечити облікова політика підприємства. Строк корисного використання необоротних активів та вартісні межі для їх груп – це ті інструменти, на які в сучасних умовах розвитку та формування податкової політики держави слід звернути увагу. Раціональний підхід до обліку забезпечить менеджерам (керівництву) надійну та економічно обґрунтовану інформацію для потреб управління, з іншого – прозору та якісну інформацію для державних органів.

Подальших досліджень та уваги потребує, насамперед, питання визначення ліквідаційної вартості необоротних активів та її економічного змісту, критеріїв для встановлення та доцільності її застосування на різного роду підприємствах.

### Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
2. П(С)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. (зі змінами та доповненнями).
3. Гончар В.П. Основні засоби: складові облікової політики / В.П. Гончар, О.Ю. Попова // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси і кредит». – 2009. – №2. – С. 12-18.
4. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №1. – С.81-92.
5. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я.Д. Крупка // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №3 (53). – С. 132-134.

657.474.57

*Кондрашова Т.М., к.е.н., доцент,  
Донецький державний університет управління, Коришуневська Г.В.*

### УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ ЗА ДОПОМОГОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

В ринкових умовах господарювання є необхідним і доцільним встановлювати зв'язок між результатами роботи кожного підприємства і системи управління. Система ефективного менеджменту повинна забезпечувати економічну самостійність, конкурентоспроможність та стійке фінансове становище підприємства на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання підприємств неможливе без удосконалення системи управління витратами.

Вагомий внесок у дослідження систем управління витратами внесли такі вчені, як: Е.Ю. Воронова [1,2], С.Ф. Голов [3], К. Друрі [4], Л.В. Нападовська [5], А.Ю. Сибір'ова, К.А. Ягмур [6], М.І. Скрипник [7], Т. Слезко [8], І.Я. Романів [9], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [10], М.Г. Чумаченко [11] та інші. У своїх працях вони аналізували основні методи і системи калькулювання, але питання вдосконалення системи управління витратами на українських підприємствах, що діють в ринкових умовах господарювання залишається актуальним.

Метою статті є аналіз відомих методів калькулювання витрат, виявлення їх основних переваг і недоліків та обґрунтування використання найдоцільнішого методу калькулювання з метою вдосконалення системи управління витратами на українських підприємствах.

Облік виробничих витрат і методи калькулювання продукції значною мірою залежать від особливостей галузі промисловості, до якої належить підприємство, типу та виду виробництва, характеру його організації та технологічного процесу, різноманітності продукції, що виробляється, об'єкта калькулювання, структури підприємства і центрів виникнення витрат.

Традиційно методи обліку витрат і калькулювання продукції в промисловості поділяли на нормативний, попередільний і позамовний [13, с. 169].

Аналіз теоретичних розробок вказує на розширення діапазону методів калькулювання, які застосовуються в системі управління витратами (рис. 1).

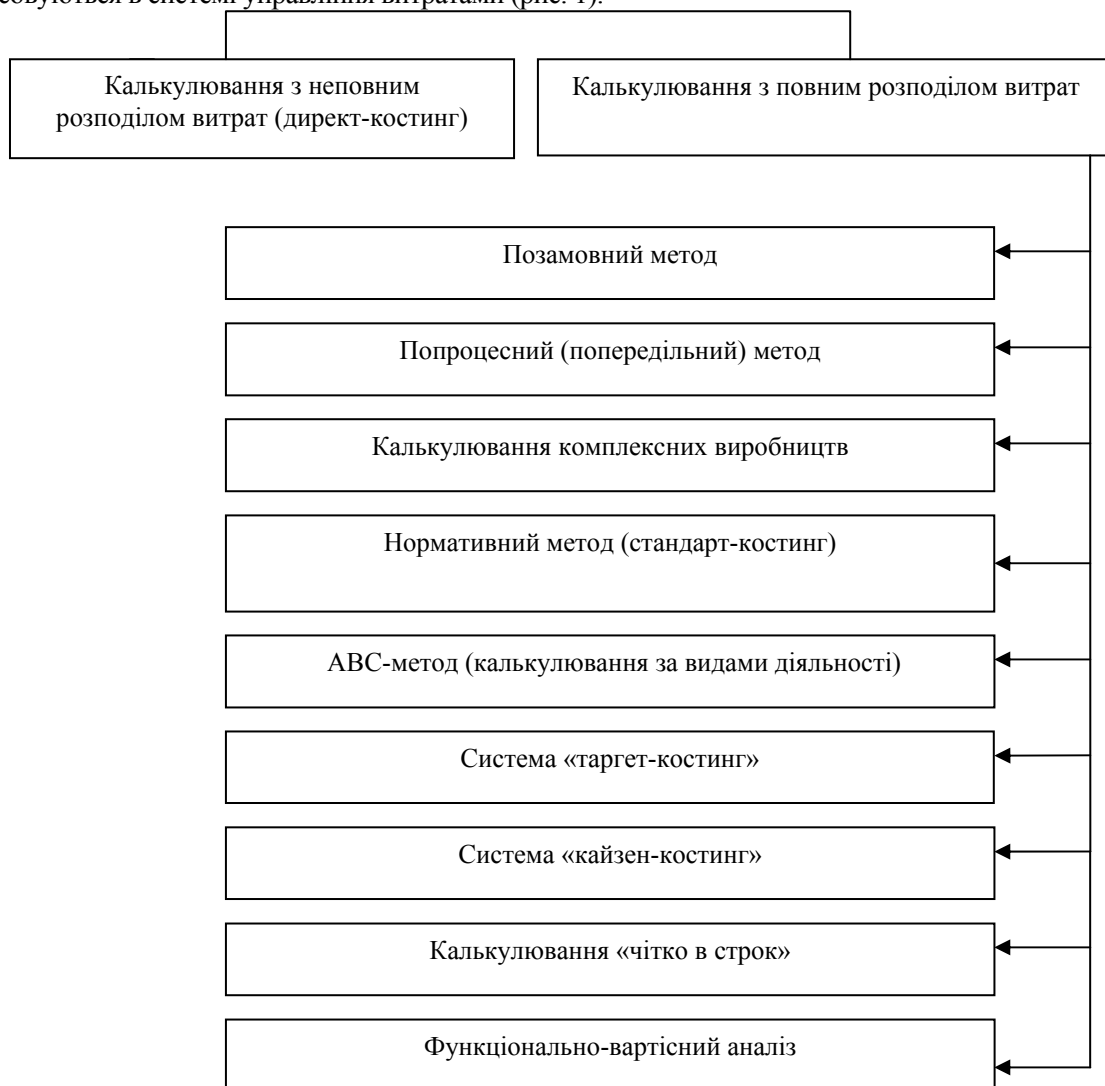


Рис. 1. Методи калькулювання витрат виробництва

Загалом, виходячи з методів зображених на рис. 1. можна виділити основний розподіл: калькулювання з повним та неповним розподілом витрат.

Необхідно зазначити, що система обліку повних витрат передбачає всебічне й точне відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції. Витрати в цій системі групуються за трьома напрямками: економічними елементами (або статтями калькуляції), місцями виникнення й центрами відповідальності, видами продукції. Системи, що обліковують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво. Облік повних витрат спрямований переважно на вдосконалення калькуляції й контролю за витратами з кожного окремого виду готової продукції.

Аналізуючи методи калькулювання з повним розподілом витрат, слід звернути увагу на американську систему обліку витрат «стандарт-костинг». Облік витрат на виробництво повинен бути націлений на оперативність одержаних даних, якщо при цьому навіть не завжди забезпечується їх точність. Р. Гаррісоном зазначається, що «...якщо потрібно прийняти рішення, найбільш точна інформація для якого надійде через тиждень, то можна надати перевагу діям на основі вже наявної інформації» [9, с. 139].

Поняття «стандарт-костинг» 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), враховується не дійсне (факт), а належне (стандарт), і окремо враховуються відхилення в результатах діяльності підприємства [8, с. 4].

Переваги цієї системи над іншими методами обліку витрат на виробництво полягають в тому, що на основі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробу, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення ціни. При такій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про відхилення від нормативів і причин їх виникнення. Ці дані використовуються для оперативного прийняття управлінських рішень [8, с. 7].

У протилежність «стандарт-костингу» на початку 30-х років в СРСР був розроблений нормативний метод (першим автором вважається М. Жебрак), який впроваджувався декілька десятиріч підряд.

В основу системи нормативного обліку виробничих витрат покладені такі принципи: розробка нормативних калькуляцій на початок звітної періоду; систематичний та своєчасний облік змін норм і оперативне визначення впливу цих змін на собівартість продукції; попередній контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням причин та винуватців; щоденна інформація про відхилення від норм.

Основні відмінності «стандарт-костингу» від нормативного методу представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Відмінності «стандарт-костингу» від нормативного методу

Операція	«Стандарт-костинг»	Нормативний метод
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 Дт рахунку «Виробництво»	Фактичні витрати згідно бухгалтерських документів накопичуються на Дт рахунку «Виробництво»
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм	Регламентований
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими	Враховуються всі відхилення
Документування відхилень	Не документуються й відображаються на спеціальних рахунках	Документуються й вводяться в систему бухгалтерського обліку
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними»	Норми часто завищуються

Неабиякого значення в розвинених країнах набуває метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (або Activity Based Costing), що зародився в США. Універсальність даного методу дозволяє застосовувати його не тільки на виробничих підприємствах з широким асортиментом продукції, але й в організаціях оптової та роздрібною торгівлі, сфери послуг [1].

Узагальнення сильних і слабких сторін калькулювання на основі діяльності (ABC-калькулювання) представлено в табл. 2.

ABC-калькулювання є ефективним інструментом удосконалення управлінського обліку на підприємстві, оскільки забезпечує формування точної та детальної інформації про собівартість окремих видів продукції та напрямів діяльності. Це має важливе значення для коректного обліку та управління витратами, що є дуже актуальним в умовах ведення господарської діяльності в ринковій економіці і в умовах нестабільності або кризи.

Таблиця 2

Переваги і недоліки ABC – калькулювання

Переваги	Недоліки
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків

3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищення ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу	3. Існує небезпека отримання надмірно деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства	

Проте, однією з найосновніших причин недостатньо швидкого впровадження ABC-методу є старі традиції у сфері обліку, від яких не просто відмовитися. Фахівець з управлінського обліку, що застосовує традиційні методи обліку витрат, часто не бачить причин для змін. Вважається, що якщо підприємство приносить дохід, то не потрібно нічого змінювати, не усвідомлюючи, що можна управляти підприємством ефективніше і отримувати більший дохід [7, с. 177].

Наступний метод, що заслуговує на особливу увагу, це функціонально-вартісний аналіз, який почав активно застосовуватися у промисловості з 60-х років, насамперед у США. Зараз ФВА є одним з найпопулярніших видів аналізу виробів і процесів.

Метод ФВА являє собою аналіз витрат на виконання виробом його функцій. Всі об'єкти розглядаються як сукупність функцій, яку вони повинні виконувати. Функції аналізуються на предмет необхідності та корисності і поділяються на: основні (визначають призначення виробу); допоміжні (сприяють виконанню основних); непотрібні (не сприяють виконанню основних функцій). Мета ФВА - розвиток корисних функцій при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживачів та витратами на їх здійснення [12].

В умовах кризи українським підприємствам необхідно враховувати досвід розвинених країн. Так, система «таргет-костинг», що з'явилася в 60-х роках ХХ ст. в Японії, а у 80-ті роки набула поширення в США, застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції.

В основу ідеї «таргет-костинг» покладено поняття цільової собівартості, формула розрахунку якої: Собівартість = Ціна - Прибуток.

Ціна – це ринкова ціна виробу (послуги), яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Прибуток – бажана величина, яку прагне отримати організація від продажу даного виробу (послуги) [12].

«Таргет-костинг» розглядає собівартість не як заздалегідь розрахований за нормативами показник, а як величину, до якої повинна прагнути організація, щоб запропонувати ринку конкурентний продукт. Тому завдання «таргет-костинг» – розробка виробу (послуги), кошторисна собівартість якого дорівнює цільовій собівартості. Якщо новий виріб такий, що неможливо добитися його цільової собівартості, не погіршивши при цьому якості, приймається рішення про те, що цей виріб не буде розроблено та впроваджено у виробництво.

«Кайзен-костинг», як і «таргет-костинг», виник в Японії в другій половині 80-х років ХХ сторіччя. «Кайзен-костинг» (у перекладі з японського "вдосконалення маленькими кроками") – це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості і забезпечується прибутковість виробництва.

«Кайзен-костинг» використовується в японській моделі управлінського обліку паралельно з «таргет-костинг». Обидві системи мають однакову мету – досягнення цільової собівартості: «таргет-костинг» – на етапі проектування нового виробу, «кайзен-костинг» – на етапі виробництва виробів.

Якщо на етапі проектування різниця між кошторисною та цільовою собівартістю становить до 10%, то приймається рішення про початок виробництва такого виробу з розрахунком на те, що 10% будуть ліквідовані в процесі виробництва за методом «кайзен-костинг». Скорочення різниці між кошторисною та цільовою собівартістю називається «кайзен-завданням», що стосується всього персоналу підприємства від інженерів до менеджерів і виконання якого належним чином заохочується через систему управління персоналом [12]. Кайзен-завдання визначається на етапі планування на наступний фінансовий рік, коли розробляються плани виробництва, ставиться як на рівні кожного виробу, так і на рівні підприємства в цілому по окремих статтях змінних витрат.

Постійні витрати визначаються за окремими підрозділами і групуються в спеціальні бюджети. Використовуючи дані кайзен-завдання і бюджети постійних витрат фахівці складають річний бюджет підприємства.

Розглядаючи зарубіжні методи калькулювання, слід проаналізувати особливості методу калькулювання «чітко в строк», що виник в Японії в середині 70-х років попереднього століття. В даний час цю систему використовують найбільші японські, американські та європейські підприємства в різних галузях промисловості. В основу системи покладено принцип: «нічого не буде зроблено, поки в цьому не виникне необхідність» [12].

Використання цієї методики дозволяє підприємству позбавитися від зайвих витрат шляхом скорочення непродуктивних витрат, які складаються, зокрема, з випуску зайвої продукції, простоїв обладнання та персоналу, утримання зайвих складських приміщень, втрат, пов'язаних з наявністю дефектів виробів. При цьому попит супроводжує продукцію протягом усього процесу виробництва. Запаси доставляються на момент їх використання у виробничому процесі. Частина непрямих витрат переводиться в розряд прямих.

При калькулюванні з неповним розподілом витрат, увага приділяється «директ-костингу», сутність якого полягає у визначенні по виробам маржинальних витрат, тобто суми прямих витрат та змінної частини непрямих витрат (загальновиробничих). Постійна частина загальновиробничих витрат по виробам не розподіляється, а списується на собівартість реалізованої продукції. Не розподіляються по виробам адміністративні витрати та витрати на збут. Таким чином, застосовуючи систему «директ-костинг», підприємства не знають повної фактичної собівартості кожного виробу і не можуть порівняти її з відпускнуою ціною [13]. Основні переваги і недоліки методу директ-костинг наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Переваги і недоліки «директ-костингу»

Переваги	Недоліки
1. Застосовується в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень	1. Не рекомендується для складання фінансової звітності і оподаткування
2. Метод є досить ефективним при внутрішньому розрахунку	2. 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 на постійні й змінні
3. Спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат	3. Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості
4. Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення	4. «Директ-костинг» створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу
5. Можливість управляти обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок	

Застосування цього методу полегшує роботу бухгалтерів і звільняє їх від подвійного фіксування і витрат часу на розподіл загальновиробничих і загальногосподарських витрат.

Аналізуючи зарубіжний та вітчизняний досвід з приводу використання кожного окремого методу для певного виробництва або галузі, можна надати такі рекомендації:

нормативний метод слід використовувати в галузях обробної промисловості з масовим та серійним виробництвом різноманітної продукції (машинобудування, металообробка, взуттєве, меблеве виробництво та ін.);

метод «стандарт-костинг» доцільно використовувати в галузях, де ціни на ресурси стабільні, а самі вироби не змінюються протягом тривалого часу;

ABC-метод корисний при довгостроковому плануванні і на тих підприємствах, що мають більш-менш стабільний перелік видів діяльності (наприклад, виробництво, маркетинг, продаж, доставка, технічна підтримка);

ФВА корисний там, де більшу частину витрат становлять не прямі, а накладні витрати (наприклад, підприємства сфери послуг);

«таргет-костинг» більш ефективно застосовувати в компаніях, що працюють в інноваційних галузях (автомобілебудування, електроніка, комп'ютерні, цифрові технології) та сфері обслуговування;

використання «кайзен-костингу» можливе в будь-якій галузі виробництва і, що важливо, в сукупності з іншими методами обліку витрат;

«директ-костинг» доцільно використовувати на підприємствах, де відсутній високий рівень постійних витрат і результат роботи можливо легко визначити і кількісно виміряти.

Таким чином, можна побачити, що існує багато методів калькулювання витрат. Керівництву підприємства важливо чітко уявляти собі відмінності між ними, а також розуміти, як саме вибір того чи іншого методу відіб'ється на фінансовому результаті діяльності підприємства.

Розглянувши сутність, характерні риси методів калькулювання виробничих витрат, треба зазначити, що кожен метод має свої переваги і свої недоліки. Основним завданням, що виникає при виборі методів, є розуміння їх характерних особливостей, з метою уникнення притаманних їм негативних сторін, максимально повно використавши наявні у них переваги.

Українським підприємствам варто розширити коло методів калькулювання згідно з галузевими особливостями, враховуючи досвід зарубіжних країн. Калькулювання продукції з повним розподілом витрат за всією номенклатурою виробів, на нашу думку, має бути обов'язковим для всіх підприємств.

### Література

1. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб.пособ. / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 248с.
2. Воронова Е. Системы управленческого учета: развитие в условиях новых методов управления [текст]/ Е. Воронова//Проблемы теории и практики управления. – 2007. – №9. – С. 45-52.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф.Голов. – 4-ге вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М. : Изд. об. "ЮНИТИ-ДАНА", 2005. – 1071 с.
5. Нападowska Л.В. Управлінський облік: підручник для вузів/ Л.В. Нападowska. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
6. Сибірьова А.Ю. Використання систем управління витратами в управлінському обліку виробничих підприємств/ А.Ю. Сибірьова, К.А. Ягмур [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/11\\_EISN\\_2010/Economics.htm](http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics.htm)
7. Скрипник М.І. АВС-калькулювання/М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 176-180.
8. Сльозко Т. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7 – С.3-9.
9. Романів І.Я. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва/ І.Я. Романів// Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/inek/2010\\_1/139.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/139.pdf)
10. Хорнгрен Ч. Управленческий учет/ Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар// 10-е изд./Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
11. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3-7
12. Грибков Е. Методы учета затрат и расчета себестоимости / Е. Грибков// Экономика и жизнь №50 (9264) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/51925/>
13. 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.