

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.479.5

**АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ
І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА****ANALYSIS METHODS OF COST ACCOUNTING
AND PRODUCTION COSTING CALCULATION
OF CONSTRUCTION ENTERPRISES****Іваницька Т.Є.**

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, економіки
і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті розглянуто економічна сутність категорій «методи обліку витрат» та «методи калькулювання». Запропоновано класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за ознаками, яка була поділена на три основні групи. Проаналізовано характеристика методів, застосування яких можливо для будівельних підприємств.

Ключові слова: калькулювання, собівартість продукції, метод обліку витрат, метод калькулювання, будівельне підприємство.

В статье рассмотрено экономическая сущность категорий «методы учета затрат» и «методы калькулирования». Предложена классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по признакам, которая была разделена на три основные группы. Проанализированы характеристика методов, применение которых возможно для строительных предприятий.

Ключевые слова: калькулирования, себестоимость продукции, метод учета затрат, метод калькулирования, строительное предприятие.

The article considers the economic essence categories of "cost accounting methods" and "methods of calculation." The classification of cost accounting methods and production calculation costs based on which has been divided into three main groups. Analyzed the characteristics of the application methods are possible for construction enterprises.

Keywords: calculation, production costs, cost accounting method, the method of calculation, construction enterprise.

Постановка проблеми. Собівартість продукції є якісним показником, оскільки чим нижча собівартість продукції, тим більше економиться праця і краще використовуються основні засоби та матеріали, відповідно, тим

дешевше виробництво обходиться підприємству. В таких умовах набуває актуальності проблема управління витратами на підприємстві. Саме від вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зале-

жить прибутковість та конкурентоспроможність підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аналізу методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції досліджувалися у роботах відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинця, І.Є. Давидовича, О.О. Довжика, В.С. Лень, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, С.І. Селезньова, К.В. Худоба та інших.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основною частиною вартості є собівартість продукції, тому найважливішим завданням обліку є її калькулювання. Собівартість продукції – це виражені в грошовій формі витрати на її виробництво і реалізацію [1]. Калькулювання [від лат. *calculatio*] в дослівному перекладі – це "обчислення".

Під калькуляцією, на думку І.Є. Давидовича, слід розуміти документ, у якому зібрано у певній послідовності витрати на виробництво (виготовлення) або збут тієї чи іншої продукції. Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці – калькуляційного листа.

Поняття «калькулювання» являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, що входять у визначення собівартості видів готової продукції або її складових частин, пов'язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг [2 – 3].

Як вказують багато авторів, зокрема С.І. Селезньов, В.Ф. Палій, К.В. Худоба, П.С. Безруких, О.О. Довжик та інші калькулювання собівартості на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організовується відповідно до визначених методів та принципів.

С.І. Селезньов під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [4].

На думку В.Ф. Палія, метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [5].

К.В. Худоба узагальнює, що «метод калькулювання – це спосіб числення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм та структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін» [6].

Більш повним є визначення П.С. Безруких, який під методом обліку витрат і калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів підприємства документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції й необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [7]. До цієї думки схиляється й О.О. Довжик: «Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Основою методів обліку витрат, вибір яких переважно залежить від їх об'єкта, є класифікація витрат» [8].

Існують різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Їх застосування визначається особливостями виробничого процесу, характером виробленої продукції (послуг, що надаються), її складом, способом обробки. Загальноприйнятою класифікацією методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на сьогоднішній момент не існує. Однак всі автори за ознаками виділяють групи за якими можна розподілити застосовані на практиці методи: щодо обліку витрат, щодо контролю витрат та, крім того, застосовані сучасні методи обліку витрат можна виділити в нову умовну групу «щодо управління витратами».

Таким чином, за ознаками можна виділити три основні групи методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Класифікація представлена на рис. 1.

Можна відзначити, що специфіка останньої групи методів полягає в тому, що якщо підприємство по іншим угрупованням для себе може вибрати тільки один який-небудь метод обліку витрат і калькулювання, так як вони є взаємовиключними, то в рамках угруповання щодо управління витратами будь-яке підприємство може вибрати одночасно кілька методів.

Крім того, відносно нові методи обліку витрат і калькулювання собівартості автори можуть класифікувати за різними ознаками, наприклад Л.Н. Герасімова в класифікації «операційні та функціональні методи калькулювання» виділяє метод АВС-костинг і метод «точно в тер-

мін». У класифікації «методи досягнення цільової собівартості» виділяє методи таргет-костинг і кайзен-костинг. Однак істотного впливу на існування зазначених методів, а також можливості їх застосування для потреб будівельних підприємств ця обставина не має.

Вважаємо за доцільне зупинитися на характеристиці методів, застосування яких можливо для будівельних підприємств, а також розглянути можливість застосування сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості спрямованих на управління витратами.

На будівельних підприємствах використовується позамовний метод калькулювання собівартості, в зв'язку з чим

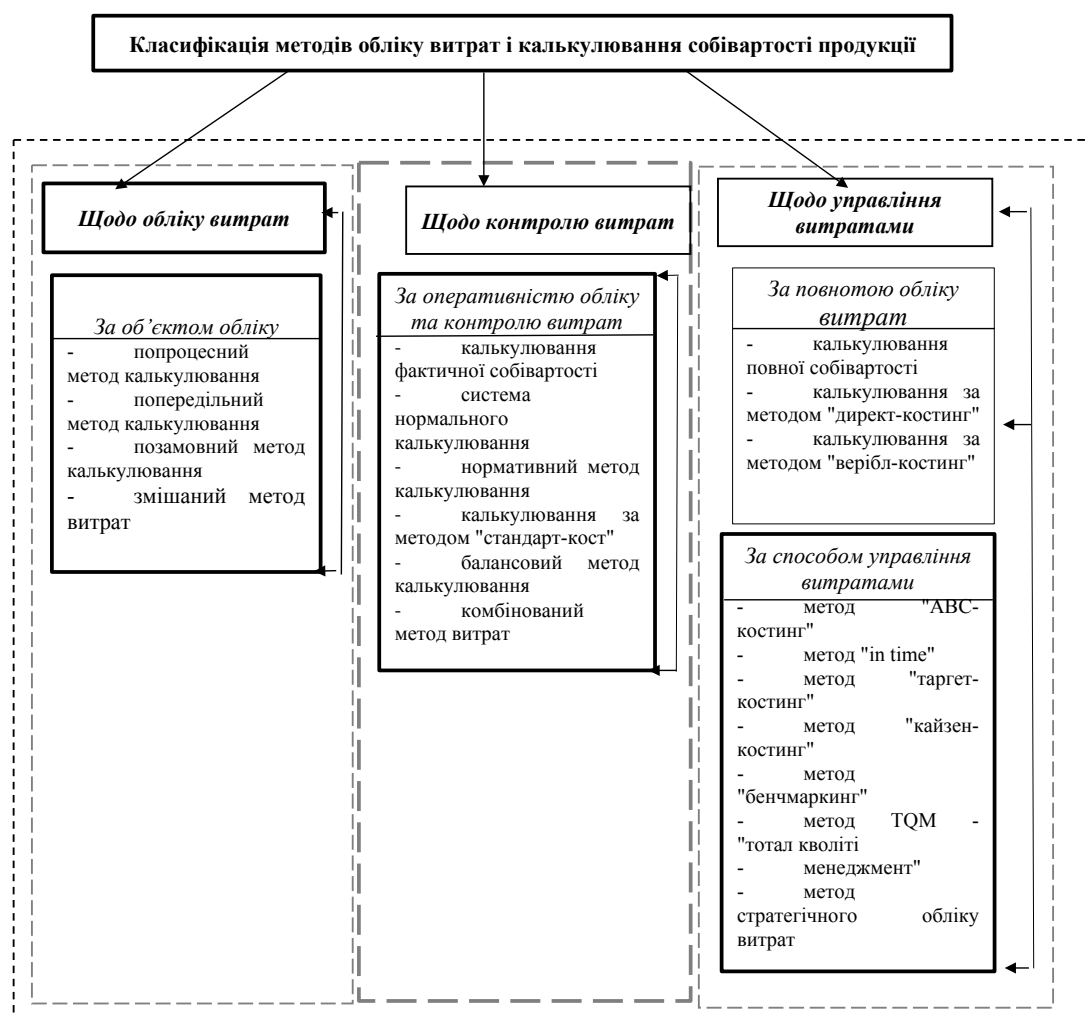


Рис. 1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

доцільно провести його більш ретельне вивчення.

Позамовний метод обліку собівартості використовується при виготовленні унікального виробу або виконуються за спеціальним замовленням роботи. Даний метод широко описаний авторами для підприємств, що надають послуги, або зайнятих виробництвом, але не для підрядників будівництва.

Сутність даного методу полягає в тому, що всі прямі витрати враховуються за окремими виробничими замовленнями (картками). Решта витрат враховуються за місцями їх виникнення і включаються в собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої базою розподілу.

Об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання при цьому методі є окреме замовлення. Вид замовлення визначається договором із замовником. У ньому обмовляється вартість, порядок розрахунків, передачі продукції (робіт, послуг), термін виконання замовлення. До моменту виконання замовлення все, що стосується його витрати вважаються незавершеним виробництвом. При цьому методі витрати на виробничі матеріали, оплату праці виробничих робітників і загальнозаводські накладні витрати відносять на кожен індивідуальний замовлення [1].

Також при розробці методики обліку та аналізу для управління господарською діяльністю будівельного підприємства необхідно визначитися яким чином застосовувати систему нормування і чи слід її взагалі застосовувати.

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві по кожному об'єкту складається попередня нормативна калькуляція (кошторисна документація).

Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони в свою чергу встановлюються відповідно до технічної документації на виконання робіт (кошторису) та утворюють взаємопов'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства.

Облік організовується так, щоб всі витрати поділити на витрати за нор-

мами і відхиленням від норм. Дані про виявлені відхилення дозволяють управляти собівартістю виробів і разом з тим калькулювати фактичну собівартість шляхом додавання до нормативної собівартості (вирахування з неї) відповідної частки відхилень від норм по кожній статті [1].

Система «стандарт-кост» являє собою систему обліку витрат і калькулювання собівартості з використанням нормативних (стандартних) витрат. В основі її лежить принцип обліку та контролю витрат в межах встановлених норм і нормативів і за відхиленнями від них.

Система «стандарт-кост» є продовженням нормативного методу обліку витрат, але не є його аналогом. В рамках системи обліку «стандарт-кост» наднормативні витрати відносяться на фінансові результати або на винних осіб, при цьому стандарти розробляються для всіх видів витрат, а також для доходів і деяких виробничих показників [1]. Це не тільки оперативне планування витрат, яке необхідно керівникам. Це також їх облік на бухгалтерських рахунках не за документами за фактичними витратами, а за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень лише у фінансових результатах.

У бухгалтерському обліку одним з альтернативних традиційному вітчизняному підходу до калькулювання повної собівартості є калькулювання неповної, обмеженої собівартості.

Розподіл непрямих витрат при обчисленні повної собівартості завжди носила умовний характер, крім того було досить трудомістким, маючи намір полегшити процес прийняття управлінських рішень, так, з'явилися калькуляція собівартості за прямими витратами директ-костинг («direct costing» і калькуляція за змінними витратами верієбл-костинг («variable costing»). Система калькуляції директ-костинг буквально означає, що тільки прямі виробничі витрати включаються в собівартість продукції, а всі непрямі витрати вважаються витратами поточного періоду і списуються на собівартість продажів.

В системі верієбл-костинг при калькулюванні усіченої собівартості постійні загальновиробничі витрати виключаються.

Таким чином, застосування системи верібл-костинг на практиці передбачає диференційований облік загальновиробничих витрат.

Використання системи «директ-костинг» кардинально змінює не тільки вітчизняну концепцію калькулювання, а й підходи до обліку та розрахунку фінансових результатів. Застосовувана в рамках цього методу схема побудови звіту про доходи містить два фінансових показники: маржинальний дохід (сума покриття) і прибуток [1]. Необхідно відзначити, що найчастіше системи директ-костинг і веріебл-костинг використовують як синоніми, хоча й існують між ними відмінності, головним є те, що в обох методах є поняття маржинального доходу.

Система «директ-костинг» знаходить все більш широке застосування у вітчизняній бухгалтерській практиці, зокрема вважається, що «на будівельних підприємствах через обсягу облікових робіт доцільно застосовувати маржинальний метод обліку витрат» [11].

Особливу увагу необхідно приділити сучасним методам управління витратами. В даний час не існує в літературі широкого опису методів калькулювання («точно в строк», таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг, TQM, стратегічного обліку витрат або "за стадіями життєвого циклу"). Тим більше відсутня методика застосування даних способів калькулювання на будівельних підприємствах. Однак незважаючи на існуючий недолік інформації є можливість розглянути зазначені методи з точки зору можливого застосування будівельними підприємствами.

Застосування методу калькулювання «точно в строк» (just-in-time) або «за останньою операцією» (endpoint costing) для будівельних підприємств не актуально, оскільки як було зазначено вище справжній метод направлений на скорочення витрат, пов'язаних в першу чергу з затоварюванням складів готовою продукцією. Для будівельних підприємств (підрядників) така ситуація просто нерепальна, оскільки роботи виконуються завжди для конкретного замовника.

Метод таргет-костинг доцільно застосовувати на будівельних підприємствах при проведенні підготовчих робіт,

пов'язаних з вибором концепції забудови земельної ділянки. Якщо відома можлива ціна реалізації, сформована на ринку, тоді будівельне підприємство виключивши з вказаної суми бажаний прибуток може розрахувати цільову собівартість, в яку потрібно вкластися при будівництві об'єкта.

Метод кайзен-костинг спрямований на досягнення цільової собівартості, встановленої при застосуванні методу таргет-костинг. Завдання досягається при пошуку дешевших матеріалів на будівництво об'єкта, несуттєве зміну технології будівництва, яке веде до здешевлення проекту, а також підвищення механізації праці та виробітку робочих.

Системи бенчмаркінг і TQM спрямовані на виявлення певних ключових показників діяльності підприємства, визначення нормативних величин обраних показників, нормативними величинами можуть бути як показники конкурентів (система бенчмаркінг) або власні показники (система total quality management), і досягнення зазначених показників за певний період. В рамках економічного аналізу обрані показники носять назву ключові показники ефективності діяльності підприємства.

Залежно від сформульованих цілей підприємство визначає ключові показники діяльності, які дозволяють виразити (коефіцієнтів) певні характеристики, які повинне досягати підприємство в своєму розвитку або співробітники при виконанні покладених на них завдань. При цьому, якщо виробничі організації можуть розробити збалансовані показники ефективності діяльності підприємства, досягнення яких буде, позитивним результатом, то ось на будівельних підприємствах при їх специфіці важко використовувати збалансовану систему показників.

Багато авторів, таких як Е. Ветлужських, А. Клочков, Е. Моденов та інші вважають на сучасному етапі розвитку економічних відносин кращим стимулом розвитку будь-якого підприємства буде опис стратегічних цілей шляхом встановлення ключових показників.

KPI (Key Performance Indicators) – система показників, яка допомагає підприємству оцінити досягнення поставлених цілей. При цьому цілі у

підприємства в залежності від часу їх досягнення бувають стратегічні, тактичні й оперативні [12].

Що стосується методу стратегічного управління витратами, то даний метод найбільш актуальний саме на будівельних підприємствах. Оскільки саме від того яким чином і з застосуванням яких матеріалів буде побудований будинок, будуть залежати майбутні витрати, пов'язані з експлуатацією будинку. Тобто при виборі концепції забудови, аналізується не тільки можливий збут і ціна збуту як це робиться в системі таргет-костинг, але аналізуються витрати на експлуатацію готового будівельного

продукту. Таким чином, розраховується повний цикл життя готового продукту. Крім того приділяється особлива увага факторів, що впливає на ціну постачальників і потенційну можливість покупців у придбанні готового будівельного продукту.

Висновки з проведеного дослідження. Слід зазначити, що на практиці можливе поєднання елементів різних методів обліку витрат і калькулювання продукції між собою, головне, щоб інформація, яка накопичується в системі обліку господарської діяльності, була придатна для прийняття ефективних управлінських рішень.

БІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерський управлінський облік: Учеб для студентів вузів, які навчаються за екон. спеціальностями / М.А.Вахрушіна.- 4-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.
2. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посібн. / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 319 с.
3. Давидович І. Є. Управління матеріальними витратами – запорука підвищення ефективності господарювання / І. Є. Давидович // Наукові записки: Зб. наук. пр. кафедри економічного аналізу. Випуск 12, ч. 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – С. 4-7.
4. Селезнёв С. І. Курс бухгалтерского учёта в промышленности. / С. І. Селезнёв, А. А. Тарбеев. – М.: Статистика, 2005. – 272 с.
5. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 279 с.
6. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vcp/TPtEV/2010_56/1_14.pdf
7. Безруких, П. С. Учёт и калькулирование себестоимости продукции / П. С. Безруких – М.: Финансы, 2005. – 320 с.
8. Довжик, О. О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільському виробництві / О. О. Довжик // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. – № 2 (4). – С. 26-30.
9. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
10. Грибків О. Ю. Бухгалтерський облік в будівництві: практ. посібник / А. Ю. Грібков. – 8-е изд., перераб. і доп. – М.: Видавництво "Омега-Л", 2010. – 426 с.
11. Клочков А. К. КРІ і мотивація персоналу: повний збірник практичних інструментів / А. К. Клочков. – М.: Ексмо, 2010. – 160 с.