

ОБҐРУНТОВАНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

REASONABLE APPROACHES TO ACCOUNTING THE ENTERPRISE'S COST PRICE

Живець А.М.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри природничо-наукової підготовки,
Одеський національний політехнічний університет

Шрам Т.В.

доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування,
Херсонський національний технічний університет

Статтю присвячено порівняльному аналізу передових методів калькулювання собівартості. Досліджено досвід управління собівартістю на підприємствах. Надано авторське бачення вдосконалення управління собівартістю підприємств на основі поєднання методів калькулювання собівартості.

Ключові слова: собівартість, методи калькулювання собівартості, управління собівартістю, підприємство.

Статья посвящена сравнительному анализу передовых методов калькулирования себестоимости. Исследован опыт управления себестоимостью на предприятиях. Представлено авторское видение совершенствования управления себестоимостью предприятий на основе соединения методов калькулирования себестоимости.

Ключевые слова: себестоимость, методы калькулирования себестоимости, управления себестоимостью, предприятие.

The article is devoted to the comparative analysis of advanced methods of cost price calculation. The experience of cost managing at enterprises is investigated in the work. The article contains the author's vision of improving the cost price management of enterprises based on a combination of different calculation methods.

Key words: cost price, methods of cost price calculation, the cost price management, enterprise.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розрахунок собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) потрібен для визначення фінансового результату діяльності підприємства. Прагнення до максимізації прибутку підприємства, з одного боку, спонукає керівництво до пошуку рішень щодо збільшення обсягу продажів, а з іншого – до оптимізації величини витрат.

Інформація про стан на підприємстві, яку отримує керівництво від бухгалтера, повинна сприяти прийняттю оптимальних управлінських рішень, наприклад таких, як установлення ціни продажу, управління асортиментом, управління витратами виробництва.

Крім того, виникає проблема вибору найвигіднішого для підприємства методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг (наприклад, визначення собівартості за фактичними витратами або за нормативними, або спосіб віднесення накладних

витрат) [2, с. 10]. При цьому, як правило, керівництво прагне побачити кілька варіантів розрахунку величини собівартості та прибутку, а також отримати облікову інформацію з різним ступенем деталізації, яка зумовлена індивідуальними особливостями підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблемам планування і регулювання собівартості присвячено дослідження таких учених, як: Х. Андерсон, Ф. Вуд, К. Друрі, Р.М. Ентоні, Дж. Колдуел, К. Нагель, Б. Нідлз, Дж. Піс, С. Сатубалдін, Дж. Сігел, Ю.М. Соболев, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Шим та ін. Серед сучасних вітчизняних дослідників цієї проблеми слід відзначити С.Ф. Голова, О.О. Орлова, В.М. Кміть, Л.П. Радецьку, Є. Мниха, Ю.С. Цал-Цалко, Л.В. Нападовську, А.В. Череп та ін.

Аналіз робіт вітчизняних і зарубіжних авторів показує наявність проблеми інформаційного забезпечення користувачів звітності, значний

вплив на яке має інформація про собівартість. Це визначило необхідність розгляду робіт із теорії управління і застосування їх результатів під час формування калькуляційної політики собівартості.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Нині на вітчизняних підприємствах проблемами є недолік інформації про поєднання методів калькулювання собівартості, а також слабкий взаємозв'язок між політикою управління й обліковою методологією.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою дослідження є визначення певної калькуляційної політики, формулювання цілей підприємства для розрахунку собівартості та вибір таких поєднань методів калькулювання собівартості, які сприяли б реалізації поставлених цілей.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для визначення напрямів калькуляційної політики підприємства потрібно сформулювати групи методів визначення собівартості (рис. 1).

Визначені варіанти поєднань методів калькулювання собівартості дають змогу розробити покроковий процес формування положень калькуляційної політики підприємства.

1. **Вибір об'єкта калькулювання.** Об'єктом калькулювання собівартості може бути або продукція (роботи, послуги), що випускається на підприємстві у цілому, або окремі складники. Тоді собівартість сукупного випуску буде складатися шляхом їх сумування.

Першим варіантом може бути калькулювання собівартості без виділення об'єкта обліку. Другий варіант являє собою пооб'єктну калькуляцію. Далі розглянемо критерії, виходячи з яких підприємство повинно вибрати той чи інший спосіб обліку.

Калькулювання собівартості без виділення об'єкта обліку може бути застосовано тоді, коли підприємство випускає один вид продукції або послуги (підприємства мікро- та малого бізнесу), коли у цілому відсутня необхідність виділення окремих об'єктів калькулювання. Собівартість одиниці продукції при цьому визначається шляхом ділення сукупної собівартості випуску на кількість випущених одиниць. Цей спосіб визначення також може бути вибраний, якщо витрати визначення собівартості об'єкта перевищують корисність одержуваної при цьому інформації, оскільки здійснювати трудомісткі розрахунки для підприємства недоцільно.

Пооб'єктна калькуляція потрібна там, де є багатомоделне виробництво або надається кілька видів послуг, у тому числі з різних

за оперативністю обліку і контролю	фактична				нормативна	проста
за повнотою обліку витрат	повна			скорочена	повна	
спеціальні методи/за об'єктами обліку	проста	метод АВС	таргет-костінг	директ-костінг	проста	
без виділення об'єкта обліку	калькулювання повної фактичної собівартості без виділення об'єкта обліку	-	калькулювання повної фактичної собівартості без виділення об'єкта обліку з застосуванням таргет-костінгу	калькулювання повної фактичної собівартості без виділення об'єкта обліку за методом директ-костінгу	калькулювання повної нормативної собівартості без виділення об'єкта обліку	калькулювання повної нормальної собівартості без виділення об'єкта обліку
пооб'єктна	калькулювання повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання	калькулювання повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання з застосуванням АВС-методу	калькулювання повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання з застосуванням таргет-костінгу	калькулювання повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання за методом директ-костінгу	калькулювання повної нормативної собівартості за об'єктами калькулювання	калькулювання повної нормальної собівартості за об'єктами калькулювання

Рис. 1. Групи методів визначення собівартості [4, с. 118]

видів діяльності, багатоступінчастий виробничий процес. Пооб'єктна калькуляція, скоріше за все, потрібна для середніх та великих підприємств. Якщо говорити про вибір конкретного об'єкта калькулювання собівартості, то він зумовлений декількома факторами.

По-перше, це вид діяльності та характер виробництва підприємства. За масового типу виробництва, за виробництва з нетривалим виробничим циклом, обмеженою номенклатурою продукції, за відсутності або незначного обсягу незавершеного виробництва доцільно застосовувати попроцесний метод калькулювання, наприклад у видобувних галузях промисловості (вугільній, газовій, нафтовій), в енергетиці, а також у переробних галузях із найпростішим технологічним циклом і на допоміжних виробництвах.

В індивідуальному і дрібносерійному виробництві, на підприємствах машинобудування, в інструментальних, будівельних, електротехнічних, приладобудівних, авіаційних, суднобудівних виробництвах, а також у будівництві застосовується позамовне калькулювання.

На підприємствах, де технологічний процес може бути розділений на частини, після завершення кожної з частин визначається готовий напівфабрикат, при цьому найкращим із погляду інформативності та ефективності буде калькулювання собівартості за переділами. Прикладами таких виробництв є хімічна, нафтопереробна, текстильна, лакофарбова, борошномельна, гумовотехнічна, металургійна, скляна, цементна промисловість.

По-друге, це потреба підприємства в групванні калькуляційних об'єктів для прийняття управлінських рішень на підставі цих даних (собівартість одиниці продукції, собівартість виконаного замовлення, собівартість бізнес-процесу, валова собівартість виробництва).

2. Цілепокладання. Визначивши найбільш вигідний для підприємства об'єкт, потрібно визначити калькуляційний метод, певне поєднання відомих підходів, що класифікуються за різними ознаками. Підставою для вибору напрямку політики калькулювання служать, як зазначалося, визначені керівництвом цілі. Можна виділити шість завдань, досягненню яких сприяють калькуляційні методи:

– встановлення ціни продажу, довгострокове планування – калькулювання повної фактичної собівартості [7, с. 26];

– точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання, для підприємств зі значною часткою непрямих витрат – калькулювання повної фактичної собівартості із застосуванням методу ABC [1];

– досягнення конкурентоспроможності за ціною для підприємств, що діють на ринку з високою ціновою конкуренцією – калькулювання повної фактичної собівартості із застосуванням методу «таргет-костінг» [6, с. 289];

– багатоступінчастий аналіз прибутку, управління асортиментом, аналіз рентабельності, короткострокове планування, прийняття рішення про обсяги виробництва, встановлення ціни – калькулювання фактичної собівартості за методом «директ-костінг» [5, с. 220];

– повне використання виробничих факторів, управління витратами за відхиленнями, нормування всіх витрат – калькулювання повної нормативної собівартості [3, с. 4];

– нормування непрямих витрат, досягнення сумісності розмірів собівартості за періодами шляхом згладжування відмінностей розмірів непрямих витрат – калькулювання повної нормальної собівартості [7, с. 27].

3. Співвідношення способу калькулювання об'єкта з поставленими менеджментом цілями. Розуміючи, яким способом буде розрахований той чи інший вид собівартості, можна визначити напрям калькуляційної політики підприємства. Визначені менеджментом підприємства завдання зумовлюють вибір методу, а індивідуальні особливості і характеристики виробничого процесу підприємства та його тип дають змогу вибрати оптимальний об'єкт калькулювання собівартості.

Відзначимо, що підприємство не обов'язково повинно вибрати якийсь один метод калькулювання (як під час формування облікової політики) і застосовувати його протягом звітного року. Калькуляційна політика надає можливість застосування декількох методів, причому як паралельно, так і послідовно, якщо це необхідно для досягнення поставлених цілей. Прикладом необхідності здійснення паралельних обчислень може служити ситуація, коли на підприємстві застосовується нормативний метод калькулювання собівартості.

У цьому разі для мети управління завжди є потреба у визначенні фінансового результату з урахуванням фактичних витрат за період, щоб оцінити справжній результат від діяльності і зрозуміти, наскільки ефективно підприємство працювало у звітному періоді.

Нормування допоможе управляти витратами за відхиленнями і не допустить значних коливань у розмірі показника прибутку за різні звітні періоди (що важливо для зовнішньої звітності), а визначення фактичної собівартості засвідчить реальний розмір прибутку звітного періоду. Послідовне застосування різних напрямів калькуляційної політики виправдано, коли з розвитком підприємства змінюються потреби керівництва.

На початковому етапі для виходу на наявний ринок виникає необхідність установити таку ціну, яка задовольняла б поточний попит. Адаптація до ціни, заданої ринком, здійснюється через застосування методу «таргет-костінг». Собівартість при цьому розраховується виходячи із ціни і планованої норми прибутку, це цільовий показник, який досягається всіма можливими

способами. У подальшому, коли ситуація стабілізується, необхідність у такому розрахунку відпадає, отже, можна закріпити інший напрям калькуляційної політики, наприклад розрахунок фактичної собівартості за методом «директ-костінг». Розглянемо формування калькуляційної політики на прикладі підприємства Південного регіону України ТОВ «Профспецреконструкція».

Підприємство займається виконанням будівельних робіт. Цей вид робіт виконується згідно з укладеними договорами із замовниками. Метою менеджменту є встановлення ціни на роботи, аналіз рентабельності виконання замовлень, формування фінансового результату. Відповідають заданим цілям розрахунок повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання, яким виступає замовлення (договір на будівельні роботи), а також калькулювання повної фактичної собівартості без виділення об'єкта обліку за методом «директ-костінг». Після закінчення звітного періоду є такі дані:

– виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 30 613 тис. грн., у тому числі:

7 700 тис. грн., договір виконано повністю;

6 160 тис. грн., договір виконано на 56%, загальна сума договору – 10 954 тис. грн.;

16 753 тис. грн., договір виконано на 75%, загальна сума договору – 22 253 тис. грн.;

– прямі витрати – 26400 тис. грн., із них незавершене виробництво – 6 622 тис. грн. (на поточну дату суми договору);

– накладні витрати – 8 910 тис. грн. (відносяться на замовлення пропорційно прямим витратам).

Проведемо розрахунок собівартості виконаних робіт, прибутку, а також рентабельності продажу за замовленнями за двома вибраними напрямками калькуляційної політики: розрахунок повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання і калькулювання повної фактич-

ної собівартості без виділення об'єкта обліку за методом «директ-костінг» (табл. 1).

Під час розрахунку повної фактичної собівартості за замовленнями до неї належать прямі витрати за мінусом незавершеного виробництва (19 778 тис. грн.) і частина накладних витрат (6 675 тис. грн.), розподілених пропорційно прямим витратам. У результаті отримуємо прибуток від продажу кожного замовлення та по підприємству в цілому (4 160 тис. грн.).

Отримані дані про показники кожного замовлення (договору) дають змогу здійснити їх порівняння, розрахувати рентабельність продажу кожного з них. Проведений розрахунок дає змогу керівництву зробити висновок про те, що ціна на «Замовлення 2» була, швидше за все, занижена, що зробило його не таким вигідним, як два інших замовлення (табл.).

За другого напрямку калькуляційної політики результатом діяльності підприємства є збиток (4 697 тис. грн.). Така відмінність порівняно з попереднім варіантом вийшла в результаті віднесення всіх витрат підприємства (прямі – 26 400 тис. грн., накладні – 8 910 тис. грн.) на зменшення прибутку звітного періоду. Будучи невірним із погляду визнання у бухгалтерському обліку доходів і витрат, цей метод відображає положення підприємства на поточну дату з припущенням того, що в подальші періоди роботи з виконання замовлень не будуть продовжені або дохід за цими роботами з яких-небудь причин не буде визнаний. Вибір такого припущення базується на оцінці ризику неотримання доходу. Якщо ризик оцінюється як високий, то ухвалення цього напрямку політики калькулювання дасть змогу отримати правильну інформацію про розмір прибутку.

Якщо ризик оцінюється як низький, то отримана інформація про прибуток не буде корисною для управління підприємством. Цей напрям

Таблиця

Розрахунок повної фактичної собівартості виконаних робіт, прибутку та рентабельності продажу

Показники	Розрахунок повної фактичної собівартості за об'єктами калькулювання, тис. грн.				Розрахунок фактичної собівартості без виділення об'єкта обліку за методом «директ-костінг», тис. грн.
	Замовлення 1	Замовлення 2	Замовлення 3	Всього	
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7700	6160	16753	30613	30613
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), у тому числі:					
прямі витрати	5038	4400	10340	19778	26400
накладні витрати	1700	1485	3490	6675	8910
Валовий прибуток	962	275	2923	4160	-4697
Рентабельність продажу, %	13	4	17	-	-

калькуляційної політики дає змогу керівництву зіставити реально отриманий на поточну дату дохід і понесені за період витрати без визнання будь-якої частини цих витрат активом підприємства.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, розглянуто різні варіанти поєднання

методів розрахунку собівартості, які класифікуються за різними критеріями, а також визначено, яких цілей вони повинні досягти.

Варто зауважити, що різноманіття методів розрахунку собівартості та їх вплив на розмір прибутку підприємства визначає необхідність обґрунтованого підходу до вибору напрямів калькуляційної політики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Drury C. Cost control and performance measurement in an AMT environment. *Management accounting*. 1990. № 11.
2. Richard C. Chen. Cause. Effect Analysis for Target costing. *Management accounting*. winter 2002.
3. Popper E., Buskirk B. Technology life cycles in industrial markets. *Industrial Markets Management*. 1992. Vol. 21. P. 23–31.
4. Живець А.М. Розвиток методів управління витратами. Інформаційні технології в освіті, науці та виробництві. 2014. Вип. 5(10). С. 115–125.
5. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. М.: Финансы и статистика, 2004. 448 с.
6. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами. *Экономика Крыма*. 2012. № 3(40). С. 287–295.
7. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.; за ред. О.М. Ковалюка. К.: Алерта, 2009. 176 с.