

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ: СУТНІСТЬ І СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ

Розкрито сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції, розглянуто питання про їх співвідношення

Постановка проблеми. Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину затрат і в першу чергу чітко розуміти інформацію про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва.

Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, складається з двох взаємопов'язаних етапів: I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів залежить від керівництва і бухгалтерів підприємства.

Сьогодні дуже часто постає питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле чи вони підлягають окремим класифікаціям.

Мета дослідження. Дослідити та з'ясувати сутність понять “метод обліку витрат” та “метод калькулювання”, визначити зв'язок між ними.

Аналіз останніх досліджень. Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості постійно знаходиться в центрі досліджень. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання. Вагомий внесок у вирішення даної проблеми здійснили: Р.А. Алборов [1, С. 128], І.А. Басманов [3, С. 167], проф. Ф.Ф. Бутинець [6, С. 832], проф. В.Б. Івашкевич [7, С. 159], В.Е. Керімов [9, С. 580], проф. Л.В. Нападовська [14, С. 450], проф. В.Ф. Палій [16, С. 279], акад. М.Г. Чумаченко [20, С. 3-7]. Першими звернули увагу на дану проблему акад. М.Г. Чумаченко та проф. І.А. Басманов.

Викладення основного матеріалу. У ході проведеного дослідження було виявлено відсутність єдиної думки серед спеціалістів і науковців щодо визначення методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат на виробництво та калькулювання. Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості. У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, виходячи із тлумачення їх сутності.

Більшість авторів ототожнювали ці поняття, що пояснюється в умовах існування командно-адміністративної економіки повною підлеглистю обліку витрат на виробництво цілям калькулювання. Визначення методу обліку витрат давалося разом з визначенням методу калькулювання собівартості продукції [5, С. 232]. Ця точка зору підкріплювалася і діючими на той час нормативними документами. Інші економісти зауважують, що метод обліку витрат виробництва і метод калькулювання продукції є поняттями неоднозначними. Таку думку підтримують І.А. Басманов, В.В. Сопко, А.Н. Петрик [4, С. 112].

Як підсумок проведеного аналізу поглядів науковців з приводу відокремлення методів обліку витрат і методів калькулювання, їхні погляди можна згрупувати в чотири групи (рис. 1.) [15, С. 158-168.].

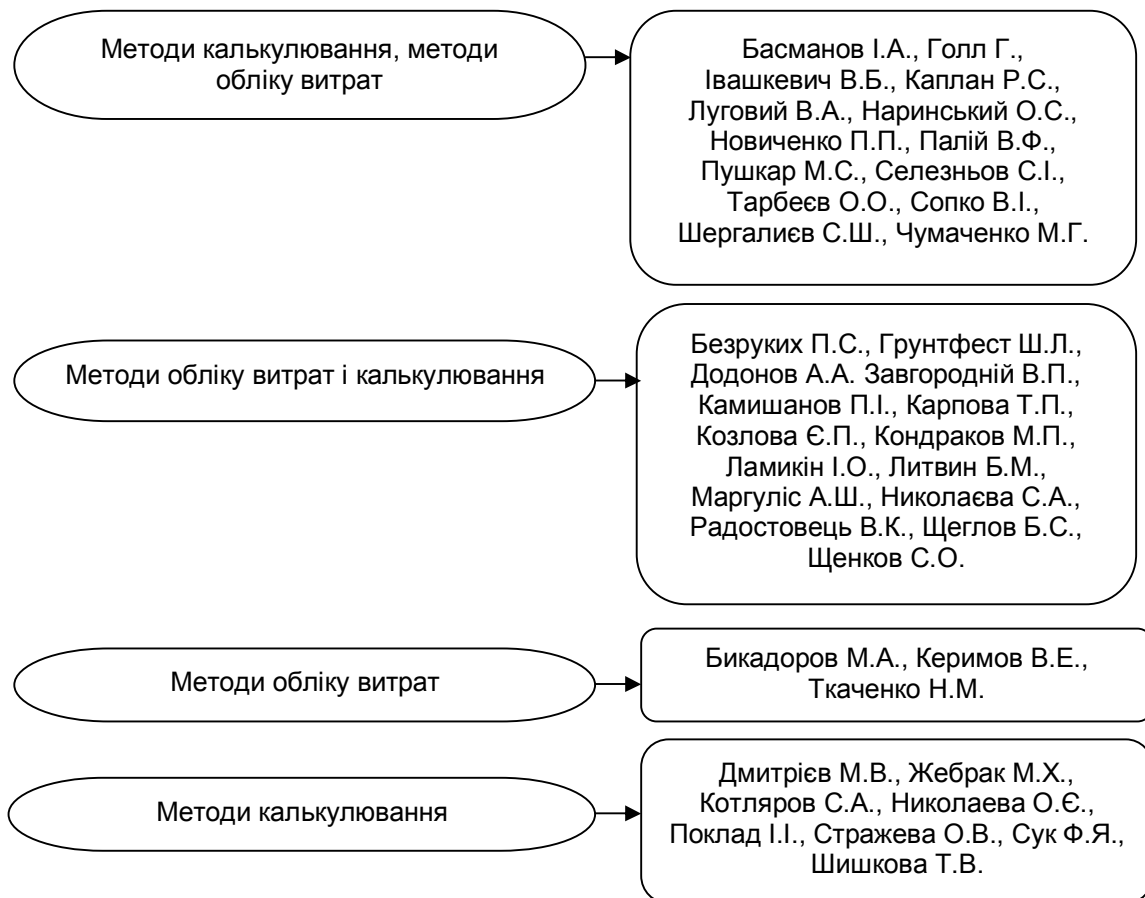


Рис. 1. Огляд досліджуваних науковцями питань щодо методів обліку витрат і методів калькулювання

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, тому вони розрізняють методи обліку витрат і калькулювання, які виконують різні функції. Зокрема, проф. В.Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в конкретному виробничому процесі [16, С. 196], а метод калькулювання – це “сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об’єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць” [16, С. 223]. Проф. В.Ф. Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а, відповідно, і їх методів, проте не дає чіткого визначення методу обліку витрат.

Питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання, розглянуте проф. В.Б. Івашкевичем як два взаємопов'язаних і самостійно діючих процеси [7, С. 159]. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання - обробка за допомогою спеціальних прийомів і способів. Проф. Я.В. Соколов, Р.А. Алборов, Р.С. Каплан також стверджують, що калькулювання та облік витрат - два паралельних і, по суті, не пов'язаних процеси [18, С. 238], [1, С. 128].

Так 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) [17, С. 272].

Науковці, які дотримуються другого підходу, облік витрат розглядають як калькулювання у тій чи іншій формі. Тобто калькулювання собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними. Зокрема, проф. А.Ш. Маргуліс вважає, що метод обліку витрат і калькулювання – це “єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт” [8, С. 26].

Більш повним є визначення П.С.Безруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [2, С. 291].

Зустрічаються автори, погляди яких не можна віднести до певної групи – у своїх висловлюваннях щодо методів вони не мають визначеності, не дотримуються постійності в термінології. Так, В.Е. Керимов, незважаючи на те, що один із пунктів свого підручника називає: методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, проте в цьому ж пункті вживає термін методи обліку витрат та дає їх класифікацію. І.Г. Кондратова називає методи калькулювання системами віднесення витрат відповідно: на замовлення, на процес [11, С. 160]. І.М. Бєлий, О.П. Міхалкевич методи калькулювання поділяє на способи обчислення собівартості калькуляційного об'єкту та прийоми обчислення собівартості калькуляційної одиниці (прямого розрахунку, виключення витрат, коефіцієнтів, розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі, сумування витрат та комбінований) [13, С. 58-63]. Н.М. Ткаченко, М.П. Кондраков [10, С. 560] дають визначення методу калькулювання, проте класифікують, відповідно, методи обліку витрат та методи обліку витрат і калькулювання.

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились і використовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат. Проте несистематизоване викладення сутності цих методів у науковій і спеціальній літературі не дає можливості чітко розібратися в особливостях кожного з них.

Найбільш поширені методи калькулювання виробничих затрат та їх коротку характеристику наведено в табл. 1

Таблиця 1. Характеристика методів калькулювання (за [12, с. 21])

| Метод калькулювання | Коротка характеристика методу |
|---------------------------|---|
| Позамовний метод | Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати "збираються" за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного |
| Попередільний метод | Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції |
| Нормативний метод | Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції |
| Фактичний метод | "Збирається" сума фактично понесених затрат |
| Змішаний метод | Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу |
| Метод "директ-костинг" | Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві |
| Метод "стандарт-костинг" | Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має "західне" походження |
| Метод "поглинутих" затрат | Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства |

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства.

Підсумок, виклад власного бачення

Факторами, що спонукають до вибору того, чи іншого методу обліку витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи дані фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витраті, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

В результаті проведеного дослідження розглянуто сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції та розкрито питання про їх взаємозв'язок.

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации / Р.А. Алборов. – Издание 2-е, дополненное и переработанное. – М.: ИКЦ “ДИС”, 1997. – 128 с.
2. Безруких П.С. Учёт и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1974. – 320 с.
3. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. проф. В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.
4. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов – М.: Финансы и статистика, 1973. – 296 с.
5. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета / А.С. Бородкин – К.: Вища школа, 1975. – 232 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”. 2006. – 832 с.
7. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. / В.Б. Ивашкевич. – М. “Финансы”, 1974. – 159 с.
8. Калькуляция себестоимости в промышленности. / Под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М., “Финансы”, 1975. – 295 с.
9. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственном предприятии: Учебник. / В.Э. Керимов. – [4-е изд., изм. и доп.] – М.: Издательско-Торговая корпорация “Дашков и Ко”, 2004. – 580 с.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: [учебное пособие] / Н.П. Кондраков – М.: ИНФРА-М, 1997. – 560 с.
11. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: [учеб. пособие.] / И.Г. Кондратова – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
12. Методи калькулювання затрат // Баланс. – 2009. – № 1 (830). – С. 21
13. Михалкевич А.П. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. [учеб. для вузов.] / А.П. Михалкевич, И.Н. Белый – Мн., ООО “Мисанта”, 1999. – 199 с. – С. 58-63
14. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [монографія.] / Л.В. Нападівська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
15. Олійник О.В. Проблеми співвідношення і класифікації “методів обліку витрат” і “методів калькулювання” / О.В. Олійник, С.В. Бойко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 3. – С. 158-168.
16. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
17. Селезнев С.И. Курс бухгалтерського учета в промисленности. Книга / С.И. Селезнев, А.А. Тарбеев. – М.: Статистика, 1969. – 272 с.
18. Соколов А.Ю. Управленческий учет и накладных расходов. / А.Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
19. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В.В. Сопко, А.Н. Петрик – К. Техника, 1988. – 112 с.
20. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3-7