

УДК 338.5

ФІМЯР Світлана Володимирівна,

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
ЧФ ПВНЗ «Європейський університет»,
м. Черкаси, Україна
fimyur@ukr.net

ТУРЧЕНЯК Олександр Васильович,

к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
ЧФ ПВНЗ «Європейський університет»,
м. Черкаси, Україна
turchenyakav@gmail.com

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ

Наведено визначення сутності витрат, підходи до їх трактування у науковій літературі. Визначені концептуальні підходи щодо розподілу накладних витрат. Досліджені методи формування та розподілу витрат в процесі калькулювання собівартості продукції та послуг. Встановлені межі застосування наведених методів.

Ключові слова: витрати, система обліку витрат, метод повних (поглинених) витрат, метод прямих витрат, калькуляція собівартості.

Постановка проблеми. Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Необхідність вивчення витрат обумовлена також тим, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розробки теоретичних основ обліку витрат господарської діяльності підприємств досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: М. Чумаченко, А. Череп, Л. Цимбалюк, О. Орлов, О. Байдик, Ф. Бутинець, К. Вілсон, К. Друрі, Г. Краюхін, К. Ларіонов, С. Ніколаєва, Л. Нападовська, Р. Ентоні та ін. Аналіз літературних джерел свідчить, що при всій значимості раніше проведених наукових досліджень окремі питання управління витратами на сучасних підприємствах вивчені недостатньо.

Мета та завдання дослідження. Метою статті є визначення особливостей формування витрат за різними методами обліку собівартості продукції та послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати є центральною ланкою в будь-якій інформаційній системі виробничо-господарської діяльності підприємства та, як багатозначна категорія, потребують встановлення конкретних рамок для обмеження її предметної сфери.

Основні методологічні підходи щодо визначення витрат містяться у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, зокрема у П(С)БО 16 «Витрати» [1] та «Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості», які затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 2.02.2001 р. №47 [2].

Сучасні науковці по-різному тлумачать поняття витрат. Існуючі наукові підходи до визначення поняття «витрати» представлені в табл. 1.

Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на господарську діяльність, зокрема виробничий процес. Розуміння витрат як вираженої у грошовому вимірнику величини ресурсів, використаних для певних цілей, отримало назву концепції витрат. Концепція витрат полягає у тому, що слово «витрати» як багатомірне поняття отримує більш точне значення, коли використовується в певному контексті в супроводі додаткових визначень (наприклад, початкові витрати, прямі витрати, непрямі витрати, загально-виробничі витрати, повні або обмежені витрати).

Підходи до визначення поняття «витрати» у науковій літературі

Автор	Визначення поняття «витрати»
Череп А.В. [8]	виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності підприємства.
Микитюк Л. [6]	виражена у грошовій формі вартість спожитих ресурсів, які підприємство витрачає у процесі здійснення своєї господарської діяльності.
Московчук А. Т. [7]	сукупні витрати підприємства, які складають собівартість продукції.
Чухліб А. П., Кабушкін Ю. П. [9]	спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.
Грещак М. Г., Коцюба М. С. [4]	обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Гаркуша Н. М. [3]	грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою.

Відповідно до концепції витрат, виробнича собівартість складається з прямих матеріальних витрат та конверсійних витрат – витрат на виготовлення продукції, які представляють собою суму прямих витрат та загально-виробничих витрат. Конверсійні витрати забезпечують перенесення вартості матеріалів на готовий виріб. По мірі впровадження автоматизованих систем виробництва прямі витрати на виробництво стають все більш значимим елементом витрат, одночасно стирається різниця між прямими та непрямими витратами. Через використання технологічних інновацій деякі зарубіжні компанії вже не відділяють у своїй системі управління витратами прямі та непрямі витрати, а відносять все на єдину категорію конверсійних витрат [5, с 17].

На даний час у зарубіжній практиці та на підприємствах України широко використовуються два основних підходи, що стосуються принципу розподілу накладних витрат між проданими товарами та залишками на складі:

- метод повних (поглинених) витрат – Absorption Costing (AC);
- метод прямих витрат – Direct Costing (DC).

Метод повних (поглинених) витрат Absorption Costing полягає в їх калькулюванні з розподілом усіх виробничих витрат між реалізованою продукцією та залишками продукції на складі. Це найбільш широко розповсюджений підхід до калькулювання, який застосовується як в бухгалтерському, так й в управлінському обліку. Передбачається, що в розрахунку собівартості беруть участь прямі матеріальні витрати, пряма праця, загально-виробничі витрати, а до витрат періоду відносяться адміністративні та комерційні витрати. Нижче приведена схема формування витрат за методом поглинених витрат (рис. 1).

Існує два основних типи Absorption Costing:

- Job-Order Costing;
- Process Costing.

Перший тип (Job-Order Costing, JOC) використовується у випадках, коли в якості об'єкту витрат доцільно розглядати ту чи іншу продукцію (роботу чи послугу). Наприклад, при виконанні завдань, які істотно відрізняються (виготовлення штучних виробів чи невеликих партій продукції). При такому підході витрати по кожній роботі відслідковуються й акумулюються окремо.

Другий тип (Process Costing, PC) застосовується у випадках, коли має місце безупинний процес виробництва і виділення якої-небудь окремої роботи як об'єкт витрат не виправдано. Як правило, цей метод використовується для процесу безупинного виробництва (наприклад, хімічне виробництво, видобуток нафти чи газу), де просто не існує «окремих» виробів, по яких можна було б відстежувати витрати. У такому випадку витрати розподіляються по всій продукції рівномірно.

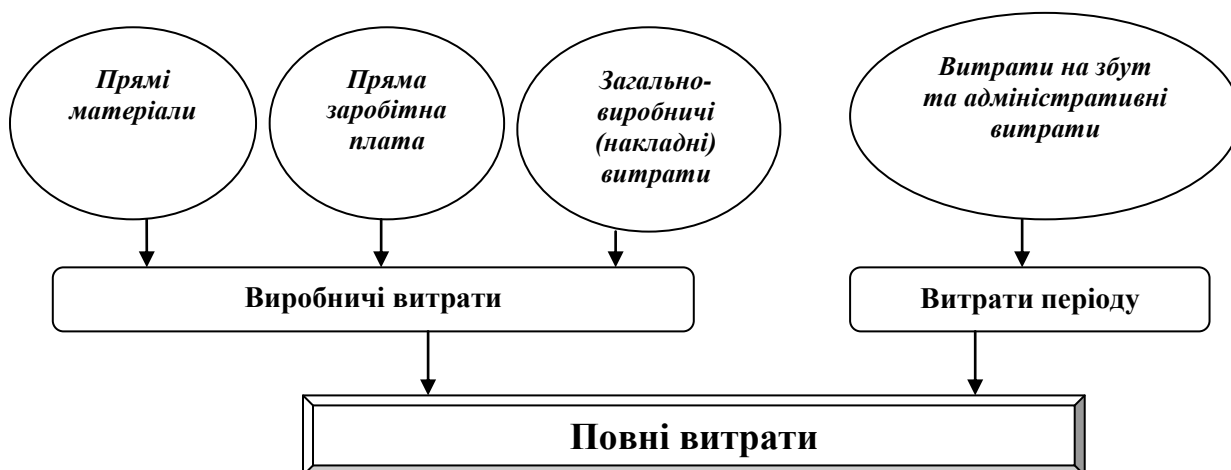


Рис. 1. Формування витрат за методом поглинених витрат

Метод прямих витрат – це метод калькуляції собівартості продукції, при якому усі витрати розділяються на постійні та змінні, і тільки змінні витрати відносяться на собівартість продукції. Постійна частина загально-виробничих витрат відноситься до витрат періоду разом з витратами на збут та адміністративними витратами. Різні напрямки обліку загально-виробничих витрат в залежності від характеру їхнього поводження представлені на рис. 2.

Метод прямих витрат є більш збалансованим методом. Його суть полягає в тому, що тільки змінні витрати беруть участь у розрахунку планової і фактичної собівартості продукції. Частина витрат, що залишилися (постійні витрати, до яких у методі прямих витрат віднесена постійна частина загально-виробничих витрат, адміністративні витрати і витрати на збут), у калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при розрахунку прибутку чи збитків за відповідний період.

Основна перевага системи АС полягає в тому, що вона дає керівнику можливість регулювати величину звітного прибутку, змінюючи графік виробництва чи величину базового обсягу виробництва, узятого для розрахунку коефіцієнта розподілу постійних загально-виробничих витрат. За рахунок цього можна деякою мірою управляти фінансовим результатом поточного періоду.

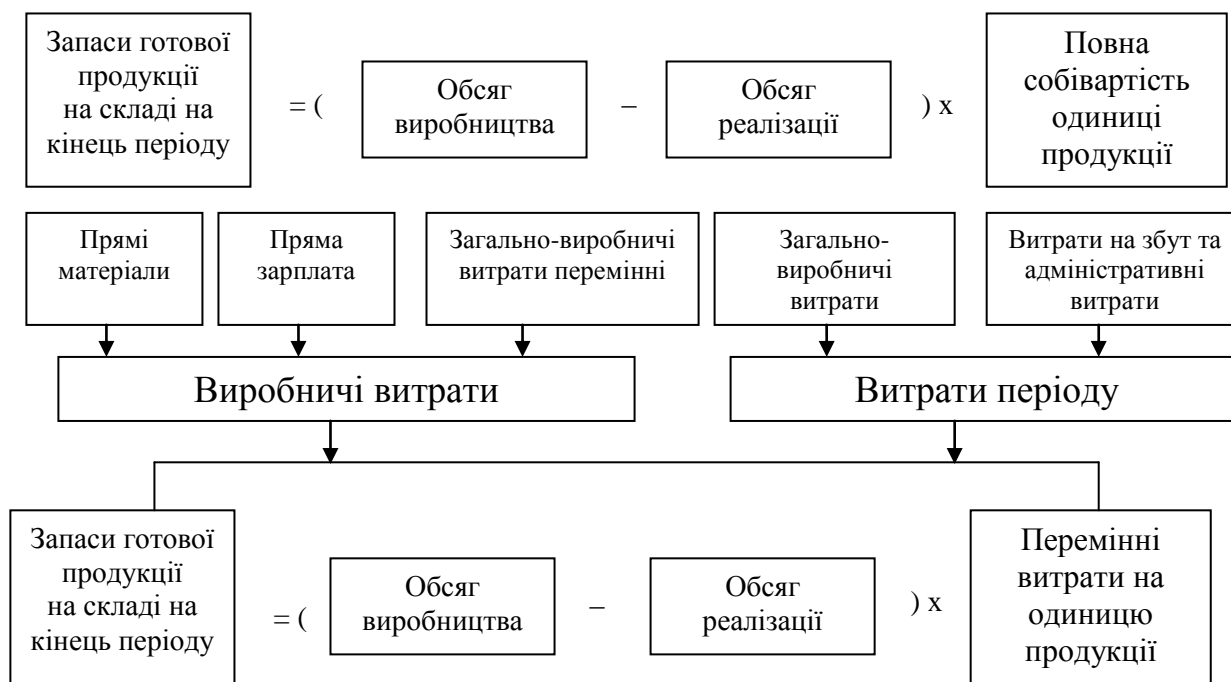


Рис. 2. Формування витрат за методом прямих витрат

Необхідність системи ДС в управлінському обліку визначається тим, що її застосування дозволяє оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами і прибутком, а отже, прогнозувати поведінку собівартості чи окремих видів витрат при змінах ділової активності.

Розрахунок змінної собівартості допомагає оперативно вирішувати ряд управлінських завдань, причому розрахунки повної собівартості не дають подібних результатів. Це, насамперед, розрахунок рівня беззбитковості та запасу безпеки. Додаткова можливість з'являється завдяки поділу витрат за характером поведінки. Система ДС дозволяє проводити ефективну політику ціноутворення. У деяких ситуаціях при недостатній завантаженості виробничих потужностей залучення додаткових замовлень може бути виправдано навіть у тому випадку коли оплата не покриває цілком витрати на виконання замовлення. Знижувати ціну на такі замовлення можна до «нижчого» рівня ціни, що обумовлюється необхідністю цілком компенсувати змінні витрати на виробництво продукції і зробити хоч якийсь внесок у компенсацію постійних витрат. Нижче цієї «ціни» виконання замовлень недоцільно. Визначити значення межі дозволяє система ДС. Управлінські рішення подібного роду йдуть у розріз із традиційними уявленнями про те, що в основі ціни неодмінно повинна лежати ідея компенсації повної собівартості продукції. Нарешті, дана система дозволяє істотно спростити нормування, планування, облік і контроль за рахунок кількості аналізованих витрат, що різко скоротилася. У результаті собівартість стає оперативно більш доступною для огляду, а окремі значимі статті витрат – краще контрольованими.

Дуже важливо, що за рахунок скорочення обсягів розрахунку дані в системі ДС можуть бути отримані і використані керівництвом набагато оперативніше.

До уваги слід прийняти і те, що облік витрат за системою “директ-костингу” покладений в основу практики і стандартів бізнес-планування, що дозволяє гармонізувати і цей важливий напрямок господарської діяльності з системою обліку. Це дає можливість легко відокремлювати в системі бухгалтерського обліку такі об'єкти обліку, як окремі проекти, що дає можливість менеджерам ефективно управляти їх реалізацією. Застосування методології обліку на засадах “директ-костингу” також відкриває широкі можливості для застосування такої розповсюджені в світовій практиці методології, як “облік витрат за центрами відповідальності”, що дозволяє виявляти підрозділи, які генерують збитки для підприємства.

Однак традиційні системи калькулювання виробничих витрат, створені кілька десятиліть тому, у даний час не можуть цілком забезпечити керівництво підприємств точною та адекватною інформацією про собівартість продукції для ухвалення рішення про доцільність випуску того чи іншого продукту. Цю проблему вирішив метод калькуляції витрат за видами діяльності (Activity-based costing, ABC), розроблений наприкінці 80-х років американськими вченими Р. Купером і Р. Капланом як операційно орієнтована альтернатива традиційним методам калькуляції витрат.

На рис. 3 представлена схема калькуляції собівартості продукції і управління витратами на основі методу ABC.

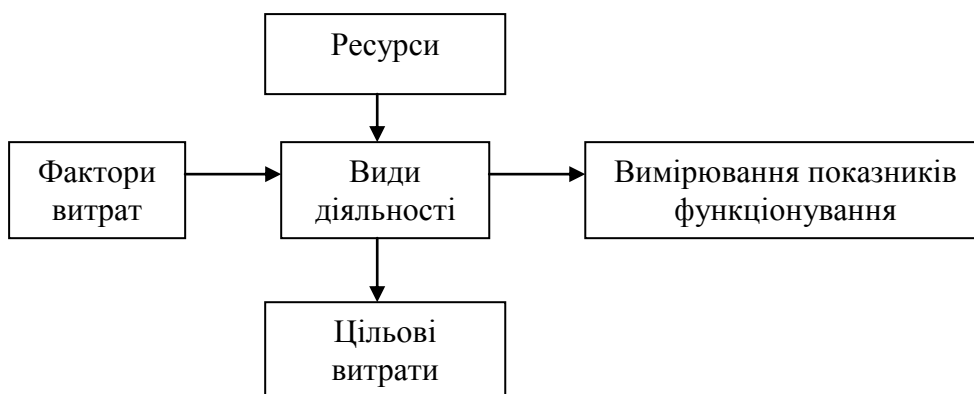


Рис. 3. Калькуляція собівартості продукції та управління витратами на основі ABC

Метод калькуляції витрат за видами діяльності – це метод віднесення витрат по функціях, що здійснюються на підприємстві, на кінцеву продукцію. Метод, при якому розраховуються індивідуальні ставки розподілу таких витрат для кожної функції, що засновані на точному споживанні продукції цими функціями.

При цьому під функцією розуміється визначений процес, який відбувається на підприємстві, як, наприклад: доставка матеріалів зі складу до виробничих цехів чи переналагодження устаткування з випуску одного виду продукції на іншій, адміністративна чи маркетингова робота, пов'язана з обслуговуванням замовників, та інше. Такі функції на підприємстві повинні бути точно ідентифіковані і відокремлені з метою точного обліку витрат (матеріалів, прямої праці і накладних витрат) на кожну функцію (вид діяльності).

Даний метод базується на тому, що для кожної функції існує свій, досить точний і притаманний саме їй фактор витрат, зміни в показниках якого і впливають на витрати по функції. Таким чином, метод АВС відслідковує і застосовує причинно-наслідкові зв'язки між факторами витрат (базами розподілу) і витратами, а не умовні зв'язки, як це прийнято в традиційній калькуляції.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Таким чином, сутність формування та розподілу витрат складають дві принципових ідей:

- 1) максимальне представлення витрат як прямих – їх персоніфікація відносно конкретних видів діяльності, продукції, послуг (а не звичне нам котлове представлення багатьох витрат);
- 2) виділення змінних та постійних складових при різних варіантах локалізації витрат – за видами продукції (робіт, послуг) або за місцями виникнення витрат (зовсім не звичайне нам представлення).

Реалізація цих ідей в системі обліку дозволяє відкинути звичну нам практику коли бухгалтер систематизує витрати по своєму, потім економіст бере ці дані і пересистематизує їх по своїй системі, на основі якої калькулюється собівартість продукції і послуг. Такий підхід доцільний на великих підприємствах, які стабільно і у великих масштабах виробляють відповідну продукцію. Але зараз більшість суб'єктів господарської діяльності – це невеликі за розмірами підприємства з динамічними умовами діяльності. Для них доцільно інше, коли бухгалтер з самого початку буде систематизувати витрати в придатній для планово-економічної роботі формі, тобто виконувати функції і бухгалтера, і економіста.

Список використаних джерел:

1. Витрати: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16: [затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318] / Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №8-9. – С. 88 – 93.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (Затверджені наказом Державного комітету політики України від 02.02.2001 №47).
3. Гаркуша Н. М. Аналіз впливу витрат на рентабельність підприємств торгівлі / Н. М. Гаркуша // Наукові праці Національного університету харчових технологій. – 2010. – № 34. – С. 18 – 21.
4. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
5. Ільченко О.О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект: автореф. дис. канд. екон. наук / О.О. Ільченко; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 21 с.
6. Микитюк Л. Деякі аспекти системного підходу до вивчення витрат // Економіст. – 2012 – №4. – С. 7 – 12.
7. Московчук А. Т. Аналітичне забезпечення управління витратами / А. Т. Московчук, В. І. Ліщук, І. О. Московчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_em/2008_5_2/Zbirnik_EM_08_2_42.pdf.
8. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1: Монографія. – Х.: ВД «Інжек», 2006. – 368 с.
9. Чухліб А.П., Кабушкін Ю.П. Сутність і природа витрат на виробництво// Фінанси України. – 2010. - №9. – С 30 – 34.

References:

1. Costs: accounting regulations (standard) 16 (2012) *All about accounting*, 8-9, 88-93 [in Ukrainian].

2. Methodical recommendations for the formation of the cost of production (works, services) in industry (2001) *State Committee for Policy of Ukraine* [in Ukrainian].
3. Garkusha, N. M. (2010) Analysis of the impact of costs on the profitability of trade enterprises. *Scientific works of the National University of Food Technologies*, 34, 18 – 21 [in Ukrainian].
4. Greshchak, M.G., Kotsyuba OS. (2002) Cost Management. *KNEU, Kiev* [in Ukrainian].
5. Ilchenko, O.O. (2009) Accounting and analysis of costs for innovation: management aspect. *State acad. statistics, accounting and auditing of the State Statistics Committee of Ukraine, Kiev* [in Ukrainian].
6. Mikitauk, L. (2012) Some aspects of the system approach to studying costs. *Economist*, 4, 7 – 12 [in Ukrainian].
7. Moskovchuk, A. T. (2008) Analytical support of cost management [Online], available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_em/2008_5_2/ [in Ukrainian].
8. Cherep, A.V. (2006) Management of expenses of business entities. *Inzhak, Kharkiv* [in Ukrainian].
9. Chukhlib, A.P., Kabushkin, Yu.P. (2010) The nature of production costs. *Finance of Ukraine*, 9, 30 – 34 [in Ukrainian].

FIMYAR Svitlana Volodymyrivna,

Candidate of Economic Sciences, Associate professor, Assistant professor of finance, audit and management department, Cherkasy branch of Private Higher Educational Establishment «European University», Cherkasy, Ukraine
fimyar@ukr.net

TURCHENYAK Oleksandr Vasylovych,

Candidate of Economic Sciences, Assistant professor of finance, audit and management department, Cherkasy branch of Private Higher Educational Establishment «European University», Cherkasy, Ukraine
turchenyakav@gmail.com

MODERN APPROACHES TO COSTS FORMATION AND DISTRIBUTION

Abstract.

Introduction. Expenses are an important and complex economic category, which is one of the decisive factors influencing the financial results of economic entities. Therefore, information about costs occupies a central place in the management system of both the enterprise as a whole and each of its structural subdivisions. The need to study costs is also due to the fact that they are the basis for the formation of enterprise pricing, characterizing the level of technology and organization of production, as well as the efficiency of management, which is estimated through comparison of costs and performance.

Purpose. The purpose of the article is to determine the features of the costs formation by different methods of accounting of products and services.

Methods. The study used methods of classification, comparisons.

Results. The definition of the essence of expenses, approaches to their interpretation in the scientific literature is given. Conceptual approaches to the distribution of overhead are defined. The methods of formation and distribution costs in the process of calculating the cost of products and services are explored. The limits of the application of these methods are established.

Originality. Proposed approaches should be used in the practice of domestic enterprises.

Conclusion. The essence of the formation and distribution of costs are two fundamental ideas:

1) the maximum representation of expenses as direct – their personification regarding specific types of activities, products, services (and not the usual boat representation of many expenses);

2) allocation of variables and constituents at different variants of localization of expenses – by types of products (works, services) or places of origin (not at all ordinary presentation to us).

Keywords: costs, cost accounting system, the method of full (absorbed) costs, the method of direct costs, costing.

Одержано редакцією: 29.11.2017
Прийнято до публікації: 11.12.2017