

## **РОЗВИТОК МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВІДПОВІДНО ДО СУЧАСНИХ ВИМОГ УПРАВЛІННЯ**

Бухгалтерський облік підпорядкований розвитку соціально-економічних відносин у суспільстві й вимоги до нього як основного джерела економічної інформації постійно змінюються. Тому розвиток бухгалтерського обліку як науки є процесом перманентним, який не може припинитися.

Відмінності у змісті та структурі інформації, що використовується зовнішніми і внутрішніми користувачами, зумовлюють застосування різних методів обліку. З цим погоджується більшість авторів, які досліджують методологію обліку. Серед них Г. Кірейцев, Л. Нападовська, Ф. Бутинець, М. Пушкар, С. Голов, В. Моссаковський та ін. Отже, дані в управлінському та фінансовому облі-

ку формується з використанням різних методичних підходів. Якщо у фінансовому обліку управління здійснюється на рівні підприємства, то в управлінському — по господарських і географічних сегментах, структурних підрозділах підприємства. До методів управлінського обліку автори додають ряд методичних прийомів, що притаманні не лише обліку, а саме: нормування, планування, контроль, аналіз. Специфічними елементами методу управлінського обліку вважають індексний метод, прийоми економічного аналізу (зокрема, факторний аналіз), математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів та ін.), використання комп'ютерної техніки.

Узагальнюючи теоретичні дослідження з приводу методу управлінського обліку, Л. Нападівська групує його основні елементи на методичні прийоми планування і контролю, бухгалтерського обліку, економічного аналізу [3]. Автор зазначає, що при розвитку ринкових відносин здійснюється інтеграція наук, дисциплін, а отже, і їх методів. Це пов'язано з сучасним ускладненням економічних процесів, які неможливо дослідити й вирішити лише на основі одиничних методів, прийомів, окремих видів знань. Водночас ускладнення орієнтації підприємств має привести до якісних змін у всій структурі та методах управління. У зв'язку з цим традиційні методи обліку, аналізу, нормування, планування й контролю інтегруються в єдину систему отримання, інтерпретації й узагальнення інформації та прийняття на її основі управлінських рішень.

Виходячи з цього, слушною є думка авторів, які вважають, що управлінський облік називають обліком лише за традицією. Він є комплексною наукою, яка включає в себе планування, облік, аналіз та контроль. Як зазначає С. Голов, навіть на батьківщині управлінського обліку — у США, від 2000 року підручники з управлінського обліку починають видавати під назвою «Управління витратами» (*Cost Management*). Виникає потреба і в нових методах обліку, калькулюванні й аналізу витрат [1].

Таким чином, методи управлінського обліку є значно ширшими ніж методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Але методи обліку витрат є значною, якщо не головною їх частиною, оскільки ефективне управління витратами на основі наданої обліком інформації має суттєвий вплив на ефективність діяльності підприємства.

Метод обліку витрат — це комплекс прийомів їх групування і відображення в розрізі об'єктів обліку з метою обґрунтованого визначення собівартості продукції, а також забезпечення контролю за їх формуванням і забезпечення користувачів необхідною інформацією про витрати для управління ними.

Нині існуючі методи обліку витрат можна класифікувати за ступенем їх нормування і за ступенем повноти відображення витрат у собівартості продукції.

За ступенем нормування витрат методи обліку поділяються на ті, які відображають фактичні витрати, та ті, які відображають нормативні (стандартні) витрати.

Методи відображення фактичних витрат традиційно використовують у вітчизняній практиці обліку. Вони передбачають всебічне й точне відображення всіх витрат, які мали місце в процесі діяльності. До них можна віднести методи обліку витрат на замовлення та попередільний.

Попередільний метод обліку витрат застосовується у виробництві, де готову продукцію отримують в результаті технологічного процесу, поділеного

на стадії, фази (переділи). Існує три різновиди вказаного методу — напівфабрикатний, безнапівфабрикатний та попроцесний.

При напівфабрикатному варіанті облік витрат здійснюється по окремих технологічних переділах і при цьому визначають собівартість кожного виду проміжної продукції.

Безнапівфабрикатний облік витрат не передбачає визначення собівартості напівфабрикатів, тому облік ведуть без розподілу на стадії виробництва.

Різновидом попередільного методу є попроцесний облік витрат. Вказаний метод дає змогу визначити сукупність витрат по кожному технологічному процесу зокрема і в цілому по виробничому циклу. Технологічні особливості галузі рослинництва дають можливість, на наш погляд, використати переваги даного методу. Витрати на виробництво продукції рослинництва починають здійснюватись задовго до її отримання, тому для оперативного управління виробництвом менеджерам необхідно контролювати розмір витрат порівняно з визначеним планом (нормою, стандартом, бюджетом) за кожним здійсненим технологічним процесом виробничого циклу (передпосівний обробіток ґрунту, сівба, догляд за посівами, збирання врожаю, транспортування продукції, її доробка тощо). Для того щоб інформація про витрати, отримана за допомогою цього методу, була використана в управлінні, необхідно виділити об'єкти планування та обліку витрат, якими будуть технологічні процеси за культурами (групами культур). Така інформація про витрати галузі рослинництва буде набагато оперативнішою ніж та, яку отримують традиційним (позамовним) методом, порівнюючи в кінці року фактичну собівартість одержаної продукції з плановою, і дасть змогу оперативно втручатися в хід виробничого процесу, реагуючи на відхилення витрат вже на початку виробничого циклу.

При застосуванні методу обліку на замовлення об'єктом обліку витрат є виробниче замовлення. При цьому прямі витрати на виробництво продукції обліковуються в розрізі замовлень (об'єктів обліку), а непрямі нагромаджуються на окремих рахунках з подальшим розподілом на окремі замовлення пропорційно до обраної бази. Такий метод традиційно використовується для обліку витрат у сільському господарстві. При цьому, в сільському господарстві собівартість виробленої продукції визначається лише в кінці року, тому й розподіл непрямих витрат також здійснюється раз на рік.

Виходячи з цього виділяють ряд недоліків вказаного методу. По-перше, він не забезпечує поточного контролю за витратами на виробництво, що в умовах сільськогосподарського виробництва, де виробничий цикл тривалий, має особливо важливе значення.

По-друге, фактична собівартість виробленої продукції за цим методом може бути отримана тільки

після виготовлення всієї партії виробів, передбачених даним замовленням. У сільськогосподарському виробництві це можливо тільки наприкінці року після закінчення виробничого циклу.

По-третє, порівняння фактичної собівартості з плановою дає змогу встановити тільки арифметичне збільшення або зменшення витрат проти плану, а для виявлення дійсних причин росту або зниження собівартості щодо плану необхідно виконати велику і складну додаткову аналітичну роботу.

Таким чином, методи обліку фактичних витрат перестали задовольняти вимоги до інформаційного забезпечення управління.

На вимогу часу, в процесі розвитку бухгалтерського обліку виникли якісно нові (нормативні) методи обліку витрат, які мали на меті виправити зазначені недоліки ненормативних методів.

Вітчизняний нормативний метод обліку витрат, який застосовувався в СРСР починаючи з 30-тих років минулого століття, суттєво не відрізняється від методу стандарт-кост. Як зазначають Ю. Литвин і В. Олійник, нормативний метод витрат — це ніщо інше, як привезений професором М. Жебраком в 30-ті роки із США «стандарт-кост» [2].

Основними перевагами вказаного методу Ю. Литвин вважає те, що собівартість продукції при його застосуванні може бути обчислена за діючими наперед нормами, на попередній стадії, а виявлені в процесі виробництва на наступній стадії відхилення від діючих норм дають можливість встановити вплив окремих факторів на рівень собівартості. Крім того, висока оперативність цього методу дає змогу визначати і контролювати виникнення собівартості в процесі здійснення витрат по господарських підрозділах (дільниць, цехів, бригад) і, головне, систематично спостерігати за всіма відхиленнями від норм, не чекаючи складання звітності.

Нині ж реальний стан нормування виробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах здебільшого не відповідає вимогам. Основна вимога до нормативів — це їх економічна обґрунтованість, тобто повне і вірогідне відображення в нормативі всієї сукупності факторів, які його утворюють (на нього впливають). Проте в сільському господарстві значний вплив на виробництво мають природні фактори, тому розробити економічно обґрунтовані нормативи на більш-менш довготривалій період досить складно. Складна облікова робота з визначення сум економії або перевитрат за причинами і відповідальними особами, документального підтвердження фактів перевитрат, доведення лімітів виявлялась марною.

Широко використовувалась у сільськогосподарських підприємствах чекова форма обліку і контролю витрат. Суть її полягає в попередньому контролі витрат і виходу продукції, який здійснюється при оформленні керівником підрозділу чеків у відпо-

відності з лімітами витрат. Завдяки цьому колектив підрозділу міг самостійно контролювати виконання госпрозрахункового завдання.

Характеризуючи чекову форму, Ю.Я. Литвин та В.М. Олійник писали: «...це єдина, проста, зрозуміла практикам, розумна, діюча й прийнятна на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво... Але це не метод і не форма обліку, а система, яка виникла з причин недосконалості діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності і відставання від тих процесів, які підлягають обліку» [2, с. 87].

Яким би дієвим і ефективним для свого часу не був цей метод виробництва, нині значно змінилося як економічне середовище функціонування підприємств, так і самі підприємства. Тому він не може відповідати вимогам сучасного управління витратами.

Крім того, зазначені методи не враховували зміни (поведінку) витрат при зміні, порівняно із запланованим, обсягу виробництва. Ідеї стандарт-кост мали значний вплив на формування такої системи обліку витрат, як директ-костінг. Суть її полягає в тому, що всі витрати діляться на змінні та постійні. Постійні витрати не включаються в собівартість продукції, а повністю відносяться на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли.

Автори цього методу вважають, що лише змінні витрати формують реальну собівартість продукції, оскільки саме вони пов'язані з обсягом виробництва.

Отже, дана система обліку витрат передбачає виявлення неповної собівартості продукції. Директ-костінг може здійснюватись як при фактичних, так і при нормативних витратах.

За визначенням вчених економістів, впровадження в нашій країні методологія методу визначення повної нормативної собівартості була безуспішною саме тому, що цю методологію слід впроваджувати на базі обмеженої собівартості, яка базується на широкому використанні в країнах з ринковою економікою системи директ-костінг.

Обмежена собівартість продукції, при застосуванні даної системи, планується й обліковується лише в частині змінних витрат. Постійні витрати заносяться на окремий рахунок і періодично списують на дебет рахунку фінансових результатів.

Однією з переваг методу, побудованого на основі розподілу витрат на змінні та постійні, є можливість аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток», одним з елементів якого є аналіз беззбитковості, що здійснюється за допомогою розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації (тобто такий обсяг, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю).

Головним фактором витрат при такому аналізі є обсяг виробництва (реалізації), а решта факторів до уваги не береться. Ця особливість методу директ-костінг робить недоцільним його впровадження в сільськогосподарських підприємствах. Адже технологічними особливостями сільськогосподарського виробництва є значна, якщо не переважна залежність розміру витрат не від обсягу продукції, а від обсягу діяльності, якими в рослинництві є розміри посівних площ, а в тваринництві – поголів'я тварин.

Необхідність виробництва продукції не лише за її якісними характеристиками, а й за собівартістю зумовлена ринковою конкуренцією. Тому підприємства почали боротися за здешевлення продукції не в процесі її виробництва, а ще в процесі його проектування, тобто здійснювати довиробничу оптимізацію витрат.

Технологічний прогрес викликає нестабільність сучасних ринків і зміни попиту на продукцію. Тому в закордонній практиці обліку витрат, особливо в інноваційних галузях виробництва, успішно застосовується концепція управління витратами за цільовою собівартістю – система таргет-костінг (*target costing*). Цей метод передбачає розрахунок цільової собівартості продукції на основі маркетингових досліджень ціни реалізації за виключенням прибутку, який планує отримати фірма. Розробники нової продукції працюють над проектуванням її виробництва, маючи конкретне завдання щодо собівартості, а облік виробництва такої продукції повинен забезпечити менеджерів інформацією про дотримання рівня цільової собівартості. Перевагою даної системи є її відповідність вимогам стратегічного управління витратами та врахування зовнішніх факторів впливу на параметри виробничої діяльності.

Без впровадження інноваційних технологій, які дають змогу збільшити виробництво продукції, поліпшити її якість, скоротити витрати, на ринку вижити неможливо. Для сучасних вітчизняних сільськогосподарських підприємств надзвичайно актуальним є здешевлення продукції, яка традиційно виробляється ними, на основі запровадження нових прогресивних технологій. Без виконання цієї умови вони просто не витримають конкуренції з боку іноземних товаровиробників. Тому елементи системи таргет-костінг доцільно використовувати в процесі стратегічного управління витратами вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Практика сучасних японських компаній свідчить, що в комплексі з таким елементом управління витратами як «кайзен-костінг» («кайзен» в перекладі з японської мови означає поступове вдосконалення) система «таргет-костінг» дає змогу значно скоротити витрати підприємств. Як вказує К. Редченко, поняття «кайзен-костінг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції і пошук можливос-

тей скорочення витрат до певного цільового рівня [4]. Ця система є важливим і необхідним елементом управлінського обліку, на відміну від поняття «кайзен», яке може розглядатись як стиль управління та взаємодії персоналу.

Обидві системи «таргет-костінг» та «кайзен-костінг» спрямовані на скорочення витрат, але на різних стадіях створення продукції (проектування, розробки і виробництва). І перша і друга системи не є новими для вітчизняних підприємств. При впровадженні нових технологій у нас практикувалося здійснення розрахунків економічного ефекту від їх впровадження, в тому числі очікуваної собівартості продукції. Але завдання щодо собівартості продукції розробники від виробників не отримували, а в подальшому не враховувалися й визначені витрати для контролю за її рівнем.

У процесі виробничої діяльності підприємства шукали резерви зниження собівартості продукції, але її показник, розрахований на стадії розробки, не приймався за бажану для досягнення величину.

К. Радченко відмічає важливу особливість комплексного застосування систем таргет- та кайзен-костінг. У традиційних галузях, продукція яких характеризується довготривалим життєвим циклом, основна увага приділяється саме кайзен-костінг, а в інноваційних галузях з коротким життєвим циклом продуктів на перше місце висувається таргет-костінг.

Сільське господарство безумовно належить до традиційних галузей, тому для сільськогосподарських підприємств важливішим є застосування інструментів зниження витрат, притаманних кайзен-костінгу. Головною умовою зниження витрат є спрямування зусиль на досягнення цієї мети всіх учасників виробничого процесу. Цього можна досягти лише за належної мотивації скорочення витрат. Якщо власники зацікавлені в зменшенні собівартості продукції, а для менеджерів це є функціональним обов'язком, то заохочення працівників більшості сільськогосподарських підприємств України практично в цьому відсутнє. Мізерна оплата праці, яка виплачується нерегулярно і здебільшого в натуральній формі, соціальна незахищеність селян не може викликати їх зацікавленості в ефективному використанні ресурсів підприємства, а скоріше навпаки – спонукає до зловживань.

Отже, основним складником успішного використання будь-яких інструментів зниження витрат є забезпечення такої функції управління, як мотивація.

**Висновки.** 1. Нормативні методи обліку витрат стали суттєвим кроком уперед у методичному забезпеченні обліку витрат та управління ними. Практика нормування витрат залежала від багатьох обставин, але підпорядковувалась управлінню бізнесом. Норми (стандарти) витрат за різними методами визна-

---

чались на рівні мінімальних (ідеальних) витрат, середніх кращих показників, середніх звичайних показників тощо.

2. Формування нових методів обліку витрат здійснювалось під впливом зовнішніх факторів функціонування підприємств (розвитку економічних процесів, ринкових відносин, конкуренції).

3. Усі методи обліку витрат були спрямовані на забезпечення управлінців інформацією, що давала змогу контролювати витрати та сприяти їх скороченню.

4. На застосування методу обліку витрат суттєвий вплив мають особливості технологічного процесу.

5. Вивчення позитивних і негативних сторін вітчизняних та зарубіжних методів обліку витрат доводить, що жодний із них не є ідеальним, не є і не може бути панацеєю для вирішення всіх проблем управління витратами. Кожний із них має певні переваги і недоліки. Тому виникають змішані методи

обліку витрат, які акумулюють в собі елементи кількох видів.

6. Застосування найпередовіших методів обліку, контролю витрат не дасть бажаних результатів, якщо в їх скороченні не будуть зацікавлені всі виконавці, що беруть участь у виробничому процесі.

#### Список літератури

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / Голов С. Ф. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
2. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні) / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. — Тернопіль: Збруч, 1995. — 218 с.
3. Нападівська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 4. — С. 26—30.
4. Радченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг / К. Радченко // <http://www.management.com.ua/finance/fin036.html>