

УДК 657.6

Довгалець Ю. В., старший викладач (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Статтю присвячено розкриттю методів обліку та калькулювання собівартості продукції. Розглянуто особливості застосування методів управлінського обліку. Розкрито основні підходи міжнародної практики застосування методів обліку витрат.

Ключові слова: методи управлінського обліку, калькулювання, собівартість продукції, функціональний облік.

З вибором об'єкта обліку нерозривно пов'язаний і вибір методу обліку витрат, що також залежить від індивідуальних особливостей підприємства – типу і характеру організації виробництва, виду продукції, її складності і т.п.

Метод обліку витрат характеризується сукупністю прийомів обліку, контролю виробничих витрат, їхнього віднесення витрат на об'єкти калькулювання [1].

У спеціальній літературі і нормативних документах названо три основні методи обліку і калькулювання собівартості: нормативний, попередільний і позаказний. До цієї проблеми завжди існували різні підходи. За нашою думкою, оскільки відправним моментом системи обліку виробничих витрат є вибір об'єкта обліку, то він же повинний бути покладений і в основу класифікації методів обліку витрат. З цієї причини, на наш погляд, доцільно розмежовувати:

методи, засновані на обліку витрат по продукції: позаказний (основний) і його похідні – попродуктний, по групі виробів, подетальний, повузловий;

методи, засновані на обліку витрат по технологічних процесах: попередільний (основний) і його похідні – попроцесний, постадійний, пофазний, поопераційний, простий.

Попередільний метод як особлива система способів і прийомів відображення, узагальнення і контролю витрат переважає у виробництвах з послідовною переробкою вихідної сировини в готовий продукт, де виробничий процес характеризується наявністю окремих стадій технологічного циклу.

Основні особливості попередільного методу і його похідних:

об'єктом обліку витрат є переділ (процес, стадія) як частина технологічного процесу, що представляє собою сукупність технологіч-



них операцій, які закінчуються одержанням напівфабрикату, що може бути відправлений у наступний переділ або реалізований на сторону;

систематизація витрат за переділами (процесами, стадіями) дозволяє калькулювати собівартість продукції кожного переділу;

організація аналітичного обліку витрат для кожного переділу;

можливість і раціональність організації обліку за центрами відповідальності;

списання витрат у рамках календарного періоду;

простота й економічність при високих аналітичних якостях інформації.

Досліджуючи системи обліку, що застосовуються в міжнародній практиці і розрізняються за повнотою охоплення витрат, можна виділити два основних підходи:

повне поглинання витрат;

часткове поглинання витрат.

Перший підхід (повне поглинання витрат) і системи обліку, що орієнтовані на цю концепцію, передбачають розрахунок повних витрат. Він спрямований на удосконалювання калькуляції і розвиток контролю за витратами по кожному окремому виді готової продукції, що вимагає поділу витрат на прямі і непрямі. Традиційна вітчизняна практика тривалий час була орієнтована саме на цей підхід, оскільки він спрямований на виробництво. Тим часом багато авторитетних економістів указували на його слабкі сторони: д.е.н. Валуєв Б.І. – на марність калькулювання собівартості окремих видів продукції; д.е.н. Соколов Я.В. – на безглуздість калькуляції в умовах конкуренції, оскільки ціна складається під впливом попиту та пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на продажну ціну не впливає [2].

Другий підхід орієнтований на ринок. Він спрямований на розширення управлінських функцій, зокрема, на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, їхнє коректування залежно від ринкової інфраструктури, що змінюється, та інших зовнішніх факторів. У «ринкових» системах обліку, що сформувалися внаслідок такого підходу, основна увага акцентується на відображенні залежності витрат від змін в обсязі і структурі продукції, що випускається. Тому такі системи обліку вимагають поділу усіх витрат на змінні і постійні. У собівартість продукції включаються тільки змінні виробничі витрати, а постійні розглядаються як єдине ціле і не порівнюються з конкретними видами продукції [3, С. 120].

Таким чином, принципова відмінність системи обліку змінних витрат від системи обліку повних витрат складається в підході до по-

стійних виробничих витрат. Так, у системі обліку повних витрат постійні виробничі накладні витрати, разом із змінними включаються до складу витрат на продукт, розподіляються між виробами і попадають як у собівартість готової продукції, так і незавершеного виробництва. У системі обліку змінних витрат постійні виробничі накладні витрати розглядаються як витрати періоду і відшкодовуються за рахунок прибутку. Як результат, запаси оцінюються, виходячи із змінних виробничих витрат.

Орієнтована на ринок концепція обліку часткових витрат сформувала в розвинутих країнах нові системи обліку витрат на виробництво і результатів господарської діяльності. Так, у США вона втілюється в систему «директ костінг» (direct cost accounting). У Європі склалася система, відома як облік покриття, що має дві галузі: *marge sur cost variable* (у Франції) і *Deckungsbeitragsrechnung* (у Німеччині) [2, С. 304].

Ці галузі системи часткових витрат при їхніх відмінностях мають загальні переваги: вони є діючим знаряддям аналізу і дозволяють достатньо спростити облік. Спрощення досягається за рахунок зведення обліку до моделювання змін однієї змінної (змінних витрат) залежно від змін обсягів і структури виробництва. У числі інших переваг систем обліку за змінними витратами – гнучкість і простота їхнього практичного застосування при рішенні тактичних інтересів бізнесу, зокрема при короткострокових рішеннях, характерних для підприємств із серійним і масовим виробництвом, особливо підданим впливові кон'юнктури ринку.

Тим часом, для рішення стратегічних питань бізнесу (прийняття довгострокових рішень щодо зміни виробничого потенціалу підприємства, структури витрат) орієнтовані на ринок системи обліку непридатні. Проблематичне застосування цих систем на підприємствах із сезонним характером та індивідуальним типом виробництва, а також у випадках, коли постійні витрати значні й особливо відносяться до деяких видів продукції.

Отже, при рішенні питання про доцільність вибору концепції повного або часткового поглинання витрат і відповідної облікової системи необхідно обов'язково врахувати їхні достоїнства і слабкі сторони, специфічні обставини, у яких функціонує підприємство. Як писав видатний фахівець в області управлінського обліку Ч.Т. Хорнгрен, «висновки типу «ця система обліку краща ніж інша, вона дуже необхідна» – нічого не коштують з погляду конкретного користувача...Та сама система може добре працювати в одній фірмі, але погано в іншій» [8].



Облік витрат за факторами виробництва розроблено Ю. Скворонським, який відмовився від розподілу витрат на прямі і непрямі, а також від трактування постійних витрат як функції часу. У цій системі витрати згруповані в розрізі виробничих факторів (витрати робочої сили, знарядь праці і матеріалів) і кожної фази господарського циклу (придбання, формування запасу, використання). Основою побудови системи є ідея про те, що витрати ресурсів мають різну інтенсивність, яка залежить від фази господарського циклу. Як результат, адміністрація має інформацію про необхідність понести витрати, пов'язані з прийняттям управлінських рішень щодо змін обсягів виробництва, нагромадження ресурсів, їхнього використання. При такому підході у витрати не попадають ті, котрі обумовлені нераціональним використанням ресурсів, оскільки цей метод вводить тверде правило: реальна собівартість повинна включати тільки реальні витрати факторів виробництва.

Основну ідею функціонального обліку витрат розроблено Г. Бере. Її суть у тім, що підприємство повинне прагнути до оптимального використання свого потенціалу, що можливо за реалізації усіх функцій. Модель припускає чітке розмежування функцій і вимір результатів їхньої реалізації. Витрати підприємства групуються по кожній функції для того, щоб з'ясувати їхню залежність від обсягу продукції, що випускається, визначити зміна витрат у часі. Функціональний облік витрат відрізняється від традиційного обліку чітким поділом функціональних зв'язків, розширенням структуризації витрат.

Структурний облік витрат на виробництво, завдяки диференціації прямих (змінних), загальних змінних і структурних витрат (які, у свою чергу, підрозділяються на короткострокові і довгострокові), здатний найкраще забезпечити адміністрацію інформацією про очікувані зміни в зовнішньому середовищі. Базу для прийняття управлінських рішень щодо розвитку підприємства формує інформація про структурні витрати. В основі групування структурних витрат лежить їхня залежність від прийнятих управлінських рішень і час їхнього прийняття. Короткострокові структурні витрати включають витрати, зв'язані з підтримкою виробничого потенціалу в експлуатаційній готовності при заданому ступені інтенсивності використання устаткування, а також витрати на заробітну плату, що не ввійшла в загальні змінні витрати. Довгострокові структурні витрати пов'язані з досягненням як поточних, так і перспективних цілей. Згідно цьому їх диференціюють на казуальні і фінальні витрати, розподіляючи між видами продукції пропорційно очікуваному доходу. Прийнято вважати, що застосування подібного способу розподілу структурних витрат

полегшує виявлення результатів по кожному прийнятому управлінському рішенню.

Облік витрат, що постійно розподіляються, характеризується як найбільш послідовний варіант обліку [2, С. 115]. Він передбачає три етапи розподілу витрат: включення в собівартість прямих пропорційних витрат; віднесення на собівартість змінної частини загальних витрат і розподіл по видах продукції постійних загальних витрат. Розподіл роблять пропорційно загальній сумі граничних витрат або пропорційно бруutto-прибутку. Перший спосіб передбачає розрахунок загального коефіцієнта постійних витрат або диференційованих коефіцієнтів. Другий спосіб дозволяє регулювати величину очікуваного прибутку на виріб – чим вище передбачуваний бруutto-прибуток на виріб, тим вища частка постійних витрат відноситься на нього. Для цього розраховують коефіцієнт постійних витрат виробничих цехів і коефіцієнт постійних витрат по керуванню підприємством і продажу готової продукції. Передбачається можливість не тільки двоступінчастого, але і багатоступінчастого розподілу постійних витрат. У цьому випадку з бруutto-прибутку послідовно віднімають постійні витрати різних підрозділів підприємства.

Багатоступінчастий облік витрат на виробництво припускає багатоступінчасте нагромадження маржі. Багатоступінчастість обумовлена тим, що облік постійних витрат ведеться по сегментах, що відрізняються один від одного порядком віднесення постійних витрат на конкретні види продукції, місця виникнення витрат, центри відповідальності, а також різною можливістю уникнути постійних витрат у короткому і тривалому періодах.

Модифікацією моделі багатоступінчастого обліку є облік відшкодування постійних витрат. У його основі полягає ідея К. Міллеровича про з'єднання обліку змінних витрат з урахуванням повних витрат. Система результативна, якщо постійні витрати, розраховані по встановлених процентних ставках, зіставляються з отриманими доходами. Існують ретроспективна і перспективна версії. Облікові процедури ретроспективної версії починаються з порівняння ринкової ціни із собівартістю. Потім ступінчасто, по кожній стадії виробничого процесу встановлюють, наскільки ціна покриває витрати. При перспективній версії до прямих змінних витрат додають постійні, обчислені по кожному наступному ступені. Розрахунок завершується вивченням ціни.

Модель обліку відшкодування граничних стандартних витрат характеризується як найбільш зроблена [2, С. 105]. Вона заснована на припущенні про існування твердої лінійної залежності величини витрат і обсягу виробництва, у результаті чого розмежовують постій-



ні і пропорційно-змінні витрати. Обидва види витрат групують за місяцями їхнього виникнення. Використовуючи еластичний кошторис, розраховують відхилення (за аналогією з нормативним обліком витрат). Коректуючи нормативні витрати на величину відхилень, визначають фактичні витрати.

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин характеризується ускладненням орієнтації підприємств у зовнішньому середовищі, що швидко змінюється та вимагає значних якісних змін у методах управління.

Проблема методу управлінського обліку досліджувалась деякими вітчизняними та зарубіжними авторами, однак вона потребує подальшого вивчення у зв'язку з неоднозначністю тлумачення його поняття.

Управлінський облік, що покликаний обслуговувати систему управління, повинен мати у своєму арсеналі прийоми, які б відповідали рішенню існуючих проблем. Збагачення та розширення можливостей управлінського обліку може здійснюватись лише за рахунок запозичення методичних прийомів із інших галузей знань.

Отже, розвиваючи концепцію методології управлінського обліку слід враховувати, що завдяки принципам її формування повинні вирішуватись практичні проблеми, які назріли в сучасний період, а не бути черговою теоретичною розробкою. При цьому мова повинна йти не про технічні прийоми управлінського обліку, дослідження повинні бути направлені на рішення методологічних і організаційних проблем.

1. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»/ Бутинець Ф. Ф, Давидюк Т. В, Малюга Н. М., Чижевська Л. В. – Вид. 2-ге, доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 448 с. **2.** Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / Голов С. Ф. – К. : Лібра, 2003. – 704 с. **3.** Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебное пособие для вузов / пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; предисловие проф. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 560 с. **4.** Мескон М. Х. Основы менеджмента : пер. с англ. / Мескон М. Х., Альберт М., Хедоури Ф.; общ. ред. и вст. ст. Л. И. Евенко. – М. : Дело, 1992. – 702 с. **5.** Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений : пер. с англ. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 407 с. **6.** Пушкар М. С. Управлінський облік : навч. посібник / Пушкар М. С. – 2-ге вид. перер. і доп. – Тернопіль : Поліграфіст, 1997. – С. 160. **7.** Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов / Соколов Я. В. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. **8.** Хорнгрен И. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Хорнгрен И. Т., Фостер Дж. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

9. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Чумаченко Н. Г. – М. : Финансы, 1971. – 237 с.

Рецензент: к.е.н., доцент Міклуха О. Л. (НУВГП)

Dovhalets Y. V., Senior Lecturer (National University of Water and Environmental Engineering, Rivne)

METHODS OF ADMINISTRATIVE ACCOUNTING

The article is devoted to the disclosure of methods of accounting and calculation of the cost of production. Peculiarities of application of methods of managerial accounting are considered. The main approaches of the international practice of application of cost accounting methods are revealed.

The method of cost accounting is characterized by a set of methods of accounting, control of production costs, their allocation of costs for objects of calculation [1].

In the special literature and normative documents are named three basic methods of accounting and calculation of cost: normative, preliminary and delinquent. Meanwhile, there have always been different approaches to this problem. In our opinion, since the starting point of the accounting system of production costs is the choice of the accounting object, it should be laid and the basis for the classification of cost accounting methods.

The fundamental difference between the accounting system of variable costs from the system of accounting for full costs is in the approach to constant production costs. Thus, in the full cost accounting system, constant overhead costs, along with the variables included in the product cost, are distributed between the products and fall into both the cost of finished products and work in progress. In the variable cost accounting system, constant overhead costs are considered as expenses of a period and are reimbursed at the expense of profits. As a result, stocks are valued based on variables of production costs.

Meanwhile, market-oriented accounting systems are unsuitable for solving strategic business issues (making long-term decisions to change the enterprise's production potential, cost structure). The problematic application of these systems in enterprises with a seasonal nature and an individual type of production, as well as in



cases where constant costs are significant and especially relate to certain types of products.

When deciding on the appropriateness of choosing the concept of full or partial absorption of costs and the corresponding accounting system, it is necessary to take into account their merits and weaknesses, the specific circumstances in which the company operates.

***Keywords:* methods of managerial accounting, calculation, production cost, functional accounting.**

Довгалец Ю. В., старший преподаватель (Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно)

МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Статья посвящена раскрытию методов учета и калькулирования себестоимости продукции. Рассмотрены особенности применения методов управленческого учета. Раскрыты основные подходы международной практики применения методов учета затрат.

***Ключевые слова:* методы управленческого учета, калькулирования, себестоимость продукции, функциональный учет.**
