

4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Вознесенський Є. А. Финансовий контроль в СРСР / Є. А. Вознесенський. – М. : Юрид. л-ра, 1973. – 134 с.
6. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук – К. : ТОВ «Імекс – ЛТД», 2007. – 304 с.
7. Пачоли Лука. Трактат о счетах и записях / изд. подгот. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 286 с.
8. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
9. Пушкар М. С. Історія обліку і контролю господарської діяльності : навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланк, 2003. – 223 с.
10. Раймонд де Рувер. Как возникла двойная бухгалтерия / Раймонд де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958.
11. Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – №1. – С. 33–36.
12. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр. – М. : Экон. жизнь, 1925. – 575 с.

Мельник Катерина. От общественной потребности к функции управления: эволюционное развитие оперативного контроля. В статье проводится исследование исторического развития оперативного контроля сквозь призму эволюции отношений между людьми и общинами в разные временные периоды. Выявлено, что оперативный контроль возник как осознание необходимости человечества и трансформировался в одну из основных функций управления деятельностью предприятий. Обосновано, что оперативный контроль возник как неосознанная потребность человечества при простейших общественных отношениях. Его свойства и специфические признаки проявлялись на практике еще с началом возникновения и эволюции хозяйственных отношений и стали основой для других видов и форм контроля. Поэтому оперативный контроль следует считать ядром (неотделимой составляющей) хозяйственного и внутрихозяйственного контроля в частности, что обеспечивает высокое качество их проведения

Ключевые слова: оперативный контроль, управление, история, эволюция, хозяйственная деятельность.

Melnyk Kateryna. From Social Needs to the Functions of Management: Evolution of Operational Control. The article studies the historical development of operational control in the light of the evolution of the relationship between people and communities in different time period. Revealed that operational control has emerged as not understanding the needs of humanity and transformed into one of the main functions of management of enterprises. Its properties and specific characteristics manifest in practice since the beginning of the emergence and evolution of economic relations and the basis for other types and forms of control. Operational control should be considered a core (integral part) business and internal control including providing high quality of their

Key words: operational control, management, history, evolution and economic activity.

УДК 657.474.5

Мирослава Кулинич – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Вибір методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності

У статті досліджено вплив методів обліку витрат та калькулювання на результати діяльності як один з інструментів забезпечення гнучкого господарювання. Розглянуто, як на прикладі використання традиційного методу обліку витрат і калькулювання (позамовний) та нетрадиційного (методу-ABC) можна оцінити результати роботи підприємства, а в подальшому – прийняти рішення щодо вибору випуску продукції.

Згруповано фактори, що спонукають до вибору того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання.

Підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіку та особливості якого відображають у послідовності процесів обліку витрат виробництва й формування собівартості готової продукції.

Ключові слова: метод обліку витрат, калькулювання, результат, прибуток, витрати, доходи, собівартість, продукція.

Постановка наукової проблеми та її значення. Результати діяльності підприємства на пряму залежать від отриманих доходів і понесених витрат. Облік у широкому розумінні повинен не лише забезпечити інформацією щодо визначення результату роботи, але й розробити раціональну систему збору та опрацювання інформації, тобто запропонувати найбільш оптимальний спосіб пізнання об'єктів дослідження.

Щодо розрахунку фінансового результату періоду, то результат на пряму залежатиме від того, як повно й системно ми сформуємо доходи та витрати. А це є не що інше, як вибір оптимально ефективного методу обліку витрат і доходів.

Методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості, методи обліку доходів належать до сфери наукових досліджень та об'єднують сукупність способів і прийомів, що дають змогу ефективно і якісно виконувати облікові завдання щодо цих доходів та витрат. Ці способи й прийоми складаються з такої низки облікових процедур, як документування, систематичне та послідовне відображення витрат і доходів, визначення фактичної собівартості продукції, а також порядок віднесення витрат на одиницю продукції.

Мета статті – обґрунтування вибору методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності, а також розроблення пропозицій щодо вибору найоптимальнішого методу обліку витрат для оцінки фінансового результату.

Аналіз досліджень цієї проблеми. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили В. А. Дерій, Т. П. Карпова, М. Б. Кулинич, В. Ф. Палій, Ю. С. Цал-Цалко, Л. М. Чернелевський, М. Г. Чумаченко та ін.

Сьогодні в обліковій практиці досить неоднотайними є думки вчених щодо спільних і відмінних ознак методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості.

Постає питання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле, чи вони підлягають окремим класифікаціям, який існує між ними взаємозв'язок.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження. У сукупності наукових розробок у сфері дослідження калькулювання собівартості продукції та методів обліку витрат можна виокремити два принципові підходи:

- 1) методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості – це нетотожні поняття;
- 2) методи обліку витрат на виробництво повною мірою підлеглі цілям калькулювання собівартості, тому ці поняття нерозривні та повинні розглядатися в комплексі.

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання потрібно розглядати відокремлено, тому розрізняють методи обліку витрат та калькулювання, які виконують різні функції. Зокрема, проф. В. Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою й деталізацією процес їх виникнення та порядок формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – це «сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць». Науковець послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а отже, і їх методів (табл. 1) [1, с. 163].

Таблиця 1

Методи обліку витрат та калькулювання

Метод обліку витрат – способи відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли в процесі досягнення поставлених цілей і забезпечують досягнення поставленої мети.	Метод калькулювання – способи розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.
--	---

Калькуляція продукції – це лише один із кінцевих результатів обліку витрат на виробництво. Але є й інші, не менш важливі моменти, про що свідчить перелік показників, отриманих у процесі обліку витрат на виробництво [2, с. 196].

Прихильники другого підходу дотримуються думки про єдність і нероздільність методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Т. П. Карпова вважає, що важливим моментом системи управлінського обліку є розгляд процесу обліку витрат на виробництво й калькулювання продукції як єдиного облікового процесу, зв'язаного з обліком виготовленої продукції. При цьому вибір об'єктів обліку витрат визначає систему показників внутрішньої звітності, періодичність складання звітних калькуляцій для різних цілей управління [3, с. 75]. Виокремлено три методи обліку й калькулювання собівартості продукції: нормативний, попередільний і позамовний. Такої думки дотримується також Ю. С. Цал-Цалко, який відзначає, що в господарській діяльності суб'єктів господарювання найбільш часто трапляються чотири методи аналітичного формування витрат за калькуляційними об'єктами – позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний [4, с. 259].

Вітчизняні нормативні документи (Методичні рекомендації з формування собівартості продукції, ПСБО 16) не дають чіткого розуміння відмінностей методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції, хоча й не регламентують ведення управлінського обліку на підприємстві.

Ми дотримуємося думки, що облік витрат і калькулювання – це єдиний процес, який складається з двох взаємопов'язаних етапів:

- I – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

- II – калькулювання собівартості, що включає розрахунки з визначення собівартості продукції загалом та одиниць продукції зокрема.

На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання. Проте основною проблемою цих методів є те, що вони здебільшого є теоретичним плануванням прибутку й не можуть досить чітко сформувані собівартість.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи [5, 107]:

- традиційні – ті, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть (позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний);

- запозичені – тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні стали відомими лише на початку 90-х, а сьогодні використовуються на тих підприємствах, які зорієнтовані на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів (стандарт-кост, директ-кост, точно в зазначений термін, за видами діяльності ABC-метод, (на рівнях одиниці продукції, партії виробів, виду продукції, підприємства загалом), функціонально-вартісний аналіз, таргет-кост).

Знову ж таки цей поділ досить умовний, оскільки нормативний метод і стандарт-кост мають багато спільних рис [6; 7].

Отже, для різних цілей у системі управлінського обліку застосовують різні методи обліку витрат на виробництво й калькулювання. Розглянемо, як на прикладі використання традиційного методу обліку витрат і калькулювання (позамовний) та нетрадиційного (методу-ABC) оцінюємо результати роботи підприємства, а в подальшому приймаємо рішення щодо вибору випуску продукції.

Визначення собівартості продукції при позамовному методі обліку витрат й калькулювання собівартості продукції здійснюється за два етапи:

- 1) визначення прямих витрат і віднесення їх на собівартість конкретних видів продукції;
- 2) розподіл непрямих витрат на об'єкти калькулювання.

Непрямі витрати розподіляються в такій послідовності:

- обираємо об'єкт калькулювання, на який розподіляються непрямі витрати (окремий продукт, група продуктів, центр відповідальності);

- обираємо базу розподілу (основна заробітна плата, відпрацьовані машинами машино-години, прямі витрати, прямі матеріальні витрати, кошторисні витрати, обсяг виробництва продукції, ринкові ціни, тощо);

- розраховуємо коефіцієнт розподілу (ставка);

- обчислюють накладні, що підлягають віднесенню на об'єкт обліку.

Упровадження методу ABC передбачає облікування витрат і калькулювання собівартості продукції за принципово новим підходом – за типами робочих операцій (видом діяльності, роботами,

функціями) на рівні одиниці продукції, партії виробів, виду продукції та підприємства загалом. Цей метод буде ефективним у випадку, якщо в собівартості продукції значну питому вагу займають непрямі накладні витрати.

Застосовуючи цей метод, підприємство поділяє свою діяльність на згрупований набір операцій, який потрібний для проведення калькулювання. Спочатку групуємо накладні витрати в однорідні сукупності за чинниками. А на другому етапі визначаємо ставки розподілу й відносимо накладні витрати на центри витрат (рис. 1).



Рис 1. Калькулювання на основі діяльності

Розглянемо підприємство, яке випускає два види продукції, при застосуванні традиційного методу обліку витрат і калькулювання таким чином проводить розрахунок результату звітного періоду за видами продукції (табл. 1) та на основі цього приймає рішення щодо подальшого виробництва продукції.

Вихідні дані. Виробництво продукції «Альфа» є дрібносерійним, а виробництво продукції «Омега» – масовим. Накладні витрати за звітний період 11 600 грн розподіляються за видами продукції пропорційно до обраної бази розподілу (прямі виробничі витрати).

Таблиця 2

Звіт про фінансові результати за видами продукції під час використання традиційної системи обліку й калькулювання

№ з/п	Назва показника	Продукція «Альфа»	Продукція «Омега»
1	Ціна реалізації одиниці продукції	20 000	12 000
2	Прямі виробничі витрати на одиницю продукції	8000	5100
3	Непрямі витрати на одиницю продукції	7085	4515
4	Собівартість реалізації одиниці продукції	15085	9615
5	Прибуток на одиницю продукції	4915	2385
6	Рентабельність продажу, %	24,6	19,87

На основі розрахунку прийнято рішення про те, що продукція «Альфа» є рентабельнішою, а отже, потрібно збільшити її випуск, а випуск продукції «Омега» – скоротити.

Але прийняття такого рішення потребувало додаткового обґрунтування й тому доцільно провести розрахунки щодо визначення результату роботи із застосуванням АВС-методу.

Для цього деталізуємо інформацію про непрямі витрати, про чинники витрат тощо (табл. 3–6).

Таблиця 3

Деталізація непрямих витрат за статтями

№ з/п	Стаття витрат	Сума, грн
1	Загальновиробничі витрати:	5600
	• на обслуговування обладнання	2500
	• на організацію та управління виробництвом	3100
2	Адміністративні витрати	1800
3	Витрати на збут	4200
	Загалом непрямі витрати на одиницю продукції «Альфа» й «Омега»	11 600

Таблиця 4

Додаткова інформація за видами продукції

Вид	Кількість переналагоджень обладнання	Кількість укладених угод
Продукція «Альфа»	40	120
Продукція «Омега»	5	20

Таблиця 5

Групування статей непрямих витрат з чинниками розподілу витрат

№ з/п	Стаття непрямих витрат	Чинник розподілу витрат
1	Витрати на обслуговування обладнання	Кількість переналагоджень (40+5)
2	Витрати на організацію та управління виробництвом	Прямі виробничі витрати (8000+5100)
3	Адміністративні витрати	Прямі виробничі витрати (8000+5100)
4	Витрати на збут	Кількість укладених угод (120+20)

Таблиця 6

Порядок розподілу непрямих витрат за видами продукції

№ з/п	Показник	Розрахунок коефіцієнта	Продукція «Альфа»	Продукція «Омега»	усього
1	Витрати на обслуговування обладнання	$2500/45=55,56$	2223	277	2500
2	Витрати на організацію та управління виробництвом	$3100/13100=0,213$	1893	1207	3100
3	Адміністративні витрати	$1800/13100=0,1374$	1100	700	1800
4	Витрати на збут	$4200/140=30$	3600	600	4200
	Разом		8816	2784	11 600

Провівши розподіл непрямих витрат відповідно до типу робочих операцій, складемо прогнозний звіт про фінансові результати, який дасть змогу оцінити альтернативне управлінське рішення.

Таблиця 7

Прогнозний звіт про фінансові результати складено на основі використання методу-АВС

№ з/п	Показник	Продукція «Альфа»	Продукція «Омега»
1	Ціна реалізації одиниці продукції	20 000	12 000
2	Прямі виробничі витрати на одиницю продукції	8000	5100
3	Витрати на обслуговування обладнання	2223	277
4	Витрати на організацію та управління виробництвом	1893	1207
5	Адміністративні витрати	1100	700
6	Витрати на збут	3600	600
7	Непрямі витрати на одиницю продукції	8816	2784
8	Собівартість реалізації одиниці продукції	16 816	7784
9	Прибуток на одиницю продукції	3184	4116
10	Рентабельність продажу, %	15,9	34,3

Таблиця 8

Порівняльна таблиця проведених розрахунків щодо результатів діяльності із застосуванням традиційного методу обліку витрат (позамовний метод обліку фактичних витрат) і ABC-методу

№ з/п	Показник	Продукція «Альфа»		Продукція «Омега»	
		традиційний метод обліку витрат і калькулювання	ABC-метод	традиційний метод обліку витрат і калькулювання	ABC-метод
1	Ціна реалізації одиниці продукції	20 000	20 000	12 000	12 000
2	Прямі виробничі витрати на одиницю продукції	8000	8000	5100	5100
	Витрати на обслуговування обладнання		2223		277
	Витрати на організацію та управління виробництвом		1893		1207
	Адміністративні витрати		1100		700
	Витрати на збут		3600		600
3	Непрямі витрати на одиницю продукції	7085	8816	4515	2784
4	Собівартість реалізації одиниці продукції	15 085	16 816	9615	7784
5	Прибуток на одиницю продукції	4915	3184	2385	4116
6	Рентабельність продажу, %	24,6	15,9	19,87	34,3

Отже, результати розрахунків, наведені в табл. 8, виявилися повністю протилежними відносно результатів попередніх розрахунків, унаслідок чого прийнято неправильне стратегічне рішення щодо формування продуктового портфеля. Причиною результатів отриманих на основі різних методів калькулювання собівартості стали різні підходи до розподілу накладних витрат. А різні результати спричиняють різні управлінські рішення й можуть мати негативні наслідки.

Найважливіше в прийнятті рішення щодо калькулювання на основі діяльності є встановлення взаємозв'язку між видом діяльності та чинником витрат.

Таблиця 9

Взаємозв'язок між видом діяльності і чинником витрат

Вид діяльності	Чинник витрат
Діяльність на рівні одиниці продукції	
Розкрій матеріалів	Машино-години
Обробка сировини	Людино-години
Забезпечення виробництва (пар, електроенергія)	Кількість продукції
Діяльність на рівні партії виробів	
Зберігання матеріалів	Маса матеріалів
Складання графіка виробництва	Кількість технічних стадій
Налагодження обладнання	Кількість налагоджень
Діяльність на рівні окремого виду продукції	
Контроль якості	Кількість (тривалість перевірок)
Комплектація продукції	Кількість деталей
Проектування виробництва	Час проектування
Діяльність на рівні підприємства	
Освітлення приміщень	Кількість ламп
Навчання персоналу	Час навчання
Утримання приміщень	Площа приміщень

Фактори, що спонукають до вибору того чи іншого методу управління витратами:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;

- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Можна зробити **висновки**, що, урахувавши ці фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіку та особливості якого відображено в послідовності процесів обліку витрат виробництва й формування собівартості готової продукції.

Джерела та література

1. Палій В. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. – М. : Фінанси і статистика, 2004. – 279 с.
2. Палій В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палій. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288. с. : ил.
3. Карпова Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
4. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
5. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка» 2009. – 272 с.
6. Кулинич М. Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М. Б. Кулинич, В. В. Фреюк ; Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет / Агросвіт. – Дніпропетровськ, 2014. – № 7– С. 63–67.
7. Кулинич М. Б. Облік і аналіз в системі управління собівартістю продукції (на прикладі підприємств хімічної промисловості) : дис. ... канд екон наук / М. Б. Кулинич. – К., 2006.

Мирослава Кулинич. Выбор метода учета расходов и системы калькулирования и их влияние на результат деятельности. В статье исследуется влияние методов учета расходов и калькулирования на результаты деятельности как один из инструментов обеспечения гибкого ведения хозяйства. Рассматривается, как на примере использования традиционного метода учета расходов и калькулирования (показаний) и нетрадиционного (метода-ABC) можно оценить результаты работы предприятия, а в дальнейшем принять решение относительно выбора выпуска продукции. Выбор того или другого метода учета расходов и калькулирования проводится на основании сгруппированных факторов.

Предприятие избирает самый оптимальный метод, специфика и особенности которого отображаются в последовательности процессов учета расходов производства и формирования себестоимости готовой продукции.

Ключевые слова: метод учета расходов, калькулирования, результат, прибыль, расходы, доходы, себестоимость, продукция.

Myroslava Kulynych. A Choice of Method of Account of Charges and System of Calculation and Their Influence are on the Result of Activity. In the article influence of methods of account of charges and calculation is investigational on the results of activity, as one of instruments of providing of flexible manage. It is considered as on the example of the use of traditional method of account of charges and calculation and unconventional it is possible to estimate job of enterprise performances, and in future to make decision in relation to the choice of producing of products. Factors that induce to the choice of that or other method of account of charges and calculation are grouped.

An enterprise elects the most optimal method, specific and the features of that are represented in the sequence of processes of account of charges of production and forming of prepared unit cost.

Key words: method of account of charges, calculation, result, income, charges, profits prime price, products.