

**Онищенко О.В.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,  
Кременчуцький національний університет  
імені Михайла Остроградського

**Куренна О.О.,**  
студентка факультету економіки і управління,  
Кременчуцький національний університет  
імені Михайла Остроградського

**Крикуненко А.С.,**  
студентка факультету економіки і управління,  
Кременчуцький національний університет  
імені Михайла Остроградського

## МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

**Анотація.** У статті розглянуто вітчизняні та зарубіжні методи калькулювання собівартості продукції, визначено їх економічну сутність, а також проаналізовано переваги та недоліки цих методів обліку витрат.

**Ключові слова:** калькулювання, методи обліку витрат, собівартість продукції, вітчизняні методи калькулювання, зарубіжні методи калькулювання, змінні витрати, ефективне регулювання, оптимізація витрат.

**Постановка проблеми.** Облік витрат посідає важливе місце в управлінні і прогнозуванні наслідків прийняття управлінських рішень. Головними функціями калькулювання є визначення витрат на одиницю продукції, що потрібно для управління бізнесом, та врегулювання рівня витрат, а також визначення прибуткових, збиткових та другорядних моментів у виробництві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методи обліку витрат розглядалися вже на початку ХХ століття як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Серед них слід назвати таких, як Ф.Ф. Бутинець [4], В.В. Сопко [17], В.Б. Моссаковський [11], А. Апчерч [2], К. Друрі [8]. Всі вони присвятили значну кількість своїх наукових праць дослідженню калькуляції та методам обліку витрат.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте функціонування підприємств в умовах динамічного розвитку суспільства потребує безперервного вдосконалення як систем інформаційного забезпечення, джерелом якого

є управлінський облік, так і методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

**Мета статті** полягає у дослідженні сутності, переваг та недоліків зарубіжних і вітчизняних методів калькулювання собівартості продукції, а також у їх порівнянні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Калькулювання – це визначення собівартості одиниці продукції у грошовому вираженні. Основним нормативним документом, що визначає порядок формування собівартості продукції, є П(С) БО 16 [1]. Відповідно до цього нормативного документа об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Вивчення різних економічних джерел вітчизняних та зарубіжних вчених показує, що більшість із них виділяє такі методи калькулювання, як позаамовний, попередільний та нормативний. Відмінність названих методів полягає у різних підходах до виділення об'єкта калькулювання. На основі вивчених даних охарактеризуємо ці методи (табл. 1).

У вітчизняному обліку ці методи калькулювання собівартості використовуються задля досягнення ефективного регулювання та контролю витрат на виробництво продукції.

Попроцесний метод часто називають простим або однопередільним. Виробничий процес на підприємстві поділяють переважно на стадії або процеси, по яких можна організувати

Таблиця 1

Характеристика вітчизняних методів калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Характеристика
Позамовний	Застосовується під час різноманітної діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами.
Попередільний	Застосовується під час масового виробництва однорідної продукції. Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Попроцесний	Застосовується у таких галузях, як вуглеводородова. Особливістю підприємств цих галузей є те, що витрати на виробництво узагальнюються в реєстрі бухгалтерського обліку загалом по процесу і діляться на кількість продукції, а також їм притаманна відсутність незавершеного виробництва.
Нормативний	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає змогу вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції.

Джерело: розроблена авторами на основі [10; 15]

облік витрат. Такий поділ дає можливість посилити контроль за витратами і перетворити частину непрямих витрат на прями (стосовно процесів), що позитивно впливає на точність калькуляційних розрахунків у разі виробництва не одного, а декількох продуктів.

Сутність попередільного методу полягає в тому, що облік витрат ведеться по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом у наступному переділі, виникає необхідність в їх вартісній оцінці для включення у собівартість продукції наступного переділу.

Основною сферою застосування позамовного методу є індивідуальні виробництва з механізованими процесами обробки матеріалів, де виготовляються неповторювальні або рідко повторювальні екземпляри продукції складних видів (турбіни, бльомінги, літаки, судна тощо), а також виробництва, що випускають дослідні зразки продукції, і допоміжні виробництва (виготовлення спеціальних інструментів, ремонтні роботи).

Нормативний метод вносить лише додаткове групування витрат у розрізі встановлених норм та відхиленя від цих норм [7].

Охарактеризовані методи мають свої переваги та недоліки у використанні на підприємствах, тому вибрати найкращий з них неможливо. Але на основі проаналізованого матеріалу їх можна продемонструвати (табл. 2).

Використання цих методів залежить від низки різноманітних факторів, наприклад, від асортименту, масштабів виробництва.

У зарубіжній практиці також використовуються різноманітні методи калькулювання собівартості продукції, серед яких вирізняються такі, як «директ-костинг», «стандарт-костинг», «таргет-костинг», «кайзер-костинг», АВС-метод, «абзорбшен-костинг».

У країнах з ринковою економікою часто застосовують метод калькулювання директ-костингу, який є найбільш використовуваним і популярним у методі обліку витрат. Він виник в США у період Великої депресії і набув значного поширення у 50-х рр. XX століття. Назва методу була запроваджена в 1936 р. американцем Дж. Харрісом. «Директ-костинг» означає буквально «облік прямих затрат». На перших етапах практичного застосування цієї системи в собівартість, що обчислюється за змінними витратами, включалися тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати. Внаслідок цього загальна сума змінних затрат збігалася з сумою прямих затрат, що й знайшло відображення в назві [15].

Сутність цього методу полягає в підході до включення затрат в собівартість таким чином, що вони поділяються на постійні і змінні. Тільки змінні затрати включають в собівартість. Для її визначення суму змінних затрат ділять на кількість виготовленої продукції [6, с. 165].

Звичайно, в системі директ-костингу (або системі змінних витрат), як і в багатьох інших методах, присутні як переваги, так і недоліки, які ми далі розглянемо у табл. 3, але все ж таки її використовують великі компанії багатьох країн світу з розвинутою економікою. У США цю систему вважає базовою 31% обстежених підприємств, у Великобританії – 52%, у Канаді – 48%, Швеції – 42%, Японії – 31% [3].

Таблиця 2

Переваги та недоліки вітчизняних методів обліку витрат

Методи обліку витрат	Переваги	Недоліки
Попроцесний	Цей метод дає змогу розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт.	Складність цього методу калькулювання полягає у значній кількості процесів, технологій, а також у наявності чи відсутності незавершеного виробництва.
Попередільний	Збір інформації про витрати є менш трудомістким порівняно з позамовним методом, а інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно.	Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів. Дані не дають інформації про причини відхиленя фактичних витрат від нормативних.
Позамовний	Аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час.	Потребує деталізації даних, що пов'язано з певними процедурами щодо збору й обробки інформації, тому застосування цього методу є досить трудомістким. Собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати.
Нормативний	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхиленя від норм. Відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії. Укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат.	Значна частина відхиленя від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації загалом по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління й обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а здебільшого зовсім не виявляють, їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основної заробітної плати робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

Джерело: розроблено авторами на основі [9; 16; 19]

Отже, завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку. Інформація, отримана в цій системі, дає змогу знаходити більш вигідні комбінації ціни й обсягу, проводити ефективну політику цін, добиватися підвищення ефективності управління. На жаль, в Україні ця система взагалі майже не використовується [15].

Одним з інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку є “Activity Based Costing” (або “ABC”) – метод калькулювання, що набув значного поширення на європейських і американських підприємствах. Поява і розвиток ABC-методу зумовлена певними змінами, що відбуваються в економічній структурі, а саме зміною поглядів на методику обліку витрат і розрахунок собівартості продукції [16].

Метод обліку і калькулювання витрат на основі діяльності (або ABC-метод) зародився в США і набув значного поширення з кінця 1980-х рр. завдяки працям Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Цей метод використовують близько 10% компаній, зокрема підприємства США, Великої Британії, континентальної Європи, Австралії, Японії [5, с. 190].

Саме він підвищує обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт, дає змогу здійснити точніше калькулювання собівартості, забезпечує взаємозв'язок отриманої інформації з процесом формування витрат [12]. Застосування методу ABC дає змогу керівнику точніше визначити вартість певного продукту, особливо у випадках, коли непрямі витрати перевищують прямі.

Таблиця 3

Основні переваги і недоліки системи калькулювання змінних витрат

Переваги	Недоліки
1. Звіти, складені на базі калькулювання змінних витрат, більше відповідають інтересам управління підприємством та його підрозділами, оскільки дають змогу здійснювати оцінку результатів діяльності окремих сегментів та швидко приймати економічно обґрунтовані рішення.	1. Звітність, складена за цим методом, не відповідає загальноприйнятим принципам та вимогам оподаткування прибутку.
2. Спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення окремих виробів.	2. Для розподілу витрат на змінні і постійні часто необхідні складні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат.
3. Величина операційного прибутку знаходиться у прямій залежності від обсягу реалізації (через суму маржинального доходу з розрахунку на одиницю продукції).	3. Для прийняття стратегічних рішень, оцінки інвестиційних проектів тощо необхідна інформація про повні витрати підприємства, що зумовлює необхідність позасистемного розподілу постійних виробничих витрат.
4. Можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг (продукції, робіт); можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт).	4. Під час використання демпінгу виникає небезпека, де маса постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі під час розподілу витрат на постійні й змінні.
5. Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення.	5. Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості.

Джерело: розроблено авторами на основі [3; 20]

Таблиця 4

Основні переваги і недоліки методу “ABC”

Переваги	Недоліки
1. Метод “ABC” дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою цього методу, є найкращою фінансовою оцінкою спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів.	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як під час впровадження системи, так і під час її використання.
2. Під час застосування отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах.	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків.
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищенні ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу.	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємств.
4. Дає змогу отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів.	4. Для методу “ABC” необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів.
5. Дає змогу отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування.	
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але й генерує низку показників нефінансового характеру, переважно вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства.	

Джерело: розроблено авторами на основі [5, с. 190]

ABC-калькулювання – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції [5, с. 190].

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси [16].

Далі визначимо основні переваги та недоліки методу “ABC” (табл. 4).

Таким чином, метод “ABC” як метод калькулювання завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними методами інтенсивно розвивається в теорії і широко використовується на практиці. Цей метод дає змогу інакше поглянути як на витрати підприємства, так і на управління ними. Він є технологією, що виходить за рамки просто обліку витрат і перетворюється на ефективну технологію управління витратами. На жаль, як і директ-костинг, ABC-метод недостатньо швидко впроваджується у вітчизняні підприємства. Причиною цього є застарілі традиції у сфері бухгалтерського обліку. Незважаючи на стабільну роботу підприємства, необхідно покращувати або змінювати традиційні методи обліку витрат.

В міжнародній практиці найбільше визнання здобули два основні підходи до оптимізації витрат, а саме таргет-костинг та кайзен-костинг. Таргет-костинг – метод стратегічного управління витратами підприємства, який передбачає розрахунок цільової собівартості продукції, виходячи з попередньо встановленої ціни, метою якого є забезпечення оптимізації витрат на виробництво.

Система «таргет-костинг» з'явилася в Японії у 60-х рр. ХХ століття, хоча ранні нерозвинуті форми методу використовувалися компанією «Дженерал Електрик» ще в 1947 р., а у 80-х рр. набула поширення в США. Вперше в 1965 р. цей метод впровадила в практику корпорація «Тойота».

Система таргет-костинг передбачає розрахунок собівартості продукції за задалегідь встановленою ціною реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Стандартною формулою розрахунку ціноутворення за системою «таргет-костинг» є така:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна}.$$

Японські учені пропонують нову формулу, яка відображає сутність таргет-костинга:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток}.$$

Ціна – це ринкова вартість продукції, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень.

Прибуток – величина, яку прагне отримати компанія в результаті реалізації даної продукції [14].

Головною перевагою цього методу є те, що собівартість формується на стадії проектування і залежить від планового прибутку. Використання системи таргет-костинг у процесі оптимізації витрат дасть можливість підприємствам застосовувати системний підхід до розробки нового продукту. Метод забезпечує оптимізацію рівня витрат, підвищення прозорості використання ресурсів у виробництві, удосконалює структуру витрат та підвищення якості продукції.

Кайзен-костинг – це цілісна система управління витратами, що підтримує стратегію оптимізації витрат, що спрямована на підвищення ефективності виробничих процесів і приводить до запланованих результатів. Він використовується в япон-

ській моделі стратегічного управління витратами поряд з таргет-костингом і є його продовженням. Обидва методи переслідують однакову мету, а саме досягнення цільової собівартості: таргет-костинг – на етапі проектування нового продукту, а кайзен-костинг – на етапі її виготовлення. Головною задачею є ліквідація різниці між фактичною і цільовою собівартістю шляхом залучення всього персоналу компанії [14].

Отже, розглянуті вище методи є ефективними для управління витратами, які дають змогу доцільно керувати процесом цільової собівартості продукції. Ці методи доповнюють один одного, де кожен із них має на меті оптимізацію механізму управління витратами.

**Висновки.** Порівнявши вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, визначивши їх сутність, призначення та сфери використання, а також розглянувши переваги та недоліки цих методів, можна зазначити, що впровадження зарубіжних методів у вітчизняні підприємства, на жаль, є недостатньо швидким, або вони взагалі майже не використовуються на підприємствах України.

Незважаючи на стабільну роботу підприємств, необхідно покращувати або змінювати традиційні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, запроваджувати зарубіжні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. А також треба підкреслити, що для того, щоб обрати один з цих методів для регулювання та оптимізації управління витратами на підприємстві, необхідно звертати увагу на їхні характерні особливості та співвідносити їх з тими вимогами та результатами, які очікує отримати підприємство внаслідок їх використання для визначення собівартості продукції.

#### Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
2. Апчерч А. Управленческий учет – принципы и практика: [учебное пособие] / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Атамас, П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: ЦНЛ, 2006. – 440 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – 7-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
5. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: [учеб. пособие] / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина – М.: Велби; Проспект, 2006. – 248 с.
6. Гінзбург А.І. Економічний аналіз для керівників малих підприємств / А.І. Гінзбург. – СПб.: Пітер, 2007. – 224 с.
7. Управлінський облік: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни] / [В.М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова]; за ред. В.М. Добровського. – К.: КНЕУ, 2003 – 235 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник] / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
9. Король Г.О. Обґрунтування методу обліку витрат / Г.О. Король, А.В. Туркоман [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67752.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67752.doc.htm).
10. Методи калькулювання затрат // Баланс. – 2009. – № 1 (830). – С. 21.
11. Моссаковский В.Б. Особенности управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В.Б. Моссаковский // Економіка АПК. – 2013. – № 6. – С. 40–45. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/E\\_apk\\_2013\\_6\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2013_6_8).
12. Пересунько З.М. Методи калькулювання виробничих затрат: зарубіжний та вітчизняний досвід / З.М. Пересунько, С.В. Присяжнюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- [http://www.rusnauka.com/34\\_NIEK\\_2010/Economics/74551.doc.htm](http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74551.doc.htm).
13. Потапенко Ю.С. ABC-метод управління витрат і його переваги порівняно з іншими методами / Ю.С. Потапенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://masters.donntu.edu.ua/2009/fem/rotapenko/library/tez1.htm>.
  14. Проданчук М.А. Таргет-костінг та кайзен-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління / М.А. Проданчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/768.pdf>.
  15. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костінгу» / М.І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 1 (16). – С. 272–276.
  16. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 2 (14). – С. 202–206.
  17. Скрипник М.І. ABC-калькулювання / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 176–180.
  18. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В.В. Сопко, А.Н. Патрик. – К. : Техника, 1988. – 112 с.
  19. Шуляк О.М. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі / О.М. Шуляк, Д.С. Брадуліна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [file:///F:/econrig\\_2013\\_2\\_20.pdf](file:///F:/econrig_2013_2_20.pdf).
  20. Яцкевич І.В. Методи управління витратами в галузі зв'язку / І.В. Яцкевич // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 60–62.

**Онищенко О.В., Куренная О.О., Крикуненко А.С. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: отечественный и зарубежный опыт**

**Аннотация.** В статье рассмотрены отечественные и зарубежные методы калькулирования себестоимости продукции, определена их экономическая сущность, а также проанализированы преимущества и недостатки данных методов учета затрат.

**Ключевые слова:** калькулирование, методы учета затрат, себестоимость продукции, отечественные методы калькулирования, зарубежные методы калькулирования, переменные затраты, эффективное регулирование, оптимизация расходов.

**Onyshchenko O.V., Kurennaya O.O., Krykunenko A.S. Methods of cost accounting and output cost determination: domestic and foreign experience**

**Summary.** The article deals with domestic and foreign methods of output cost determination, defines their economic substance, and analyses the advantages and disadvantages of these methods of cost accounting.

**Keywords:** calculation, methods of cost accounting, cost of production, national calculation methods, foreign calculation methods, variable costs, effective regulation, spending optimization.