

657.471;338.512

БОБИЛЬ В. В.^{1*}, П'ЯТИГОРЕЦЬ Г. С.¹, ЗУЄВА Я. В.²¹Каф. «Облік і оподаткування», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, Дніпро, 49010, Україна, тел. 056 373 15 69²Каф. «Облік і оподаткування», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, Дніпро, 49010, Україна, тел. +38(095) 520 82 68, ел. пошта: dp040395zjv1@gmail.com

ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАКОРДОННОГО ДОСВІДУ З ПИТАНЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ

Мета. Робота присвячена дослідженню сутності витрат у закордонних працях, етапам світового розвитку обліку витрат. **Методика.** Методологічними засадами дослідження еволюції поняття витрат є загальнонаукові й спеціальні методи економічної науки. Використано метод історико-економічного аналізу. **Виклад основного матеріалу.** У статті досліджується сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції за кордоном. Облік витрат займає центральне місце в бухгалтерському обліку, який відіграє важливу роль у системі управління підприємством. Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних учених, монографії, дисертації, автореферати до дисертацій, збірники наукових праць, статті у фахових наукових виданнях. Досліджено історичні передумови появи таких методів калькулювання, як нормативний та стандарт-кост, виділено ключові особливості цих методів. Проаналізовано появу та основні ознаки методу «директ-костинг» та методу SIT. Виділено основну класифікацію витрат. На підставі виконаного дослідження існуючих за кордоном методів обліку витрат виконано їх структурування та систематизацію з урахуванням вимог управління. З'ясовано, що наявність різних поглядів щодо сутності витрат спричинена різними підходами до розуміння економічних процесів взагалі й виробництва зокрема. Можна виділити два фундаментальних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, що передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці), і відповідну інтерпретацію поняття вартості, її складових та структури. Другий базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість усіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування, і відповідно визначає сутність вартості та її складових. **Результати та практична значимість** Досліджено та проаналізовано систему обліку витрат світовими науковцями на різних етапах історичного розвитку економічної думки. Розглянуто становлення класифікації витрат. Наведено основні моделі управління витратами, що сформувалися в розрізі історичних етапів розвитку економічної теорії.

Ключові слова: витрати; облік витрат; управління витратами; аналіз витрат; класифікація витрат, теорія витрат, калькулювання продукції.

Вступ

У наш час продовжується розвиток бухгалтерського обліку як науки і як галузі практичної діяльності. При цьому залишаються як старі проблеми, так і нові. Що стосується витрат виробництва, то можна визначити проблему ефективного розподілу витрат на окремий вид продукції при багатомінонатурному виробництві, або конкретизації витрат на одиницю продукції; контролю витрат та їх оптимізація.

В умовах трансформації економіки України проблема обліку витрат виробництва набуває особливої актуальності.

Аналіз попередніх досліджень

Дослідженню питань історії обліку й аналізу витрат за умов ринкових економічних відносин присвячені праці таких фахівців, як Ф. Бутинець, П. Лабзунов, Н. Шандова, Н. Андрущенко, О. Олійник, В. Іваненко, Я. Соколов, А. Стрікланд, А. Томпсон. Названі вчені звертали свою увагу на становлення теорії витрат у працях таких науковців, як Джон Магнер Фелс, Еміль Гарке, Джордж Пеплер Нортон, Джон Манн, Олександр Гамільтон Черч, Джон А. Хіггінс Спенсер Тукер та інших.

Мета

Дослідження сутності витрат у закордонних працях, етапів розвитку обліку витрат.

Виклад основного матеріалу

Теорія витрат з'явилась у другій половині XIX сторіччя. Початківцями в її розробці були найбільш розвинені, з економічної позиції, країни: Великобританія, Німеччина, США [1].

Незважаючи на бурхливе зростання промислового виробництва, у XIX столітті витрати обліковувалися традиційно «котловим» методом. У єдиному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду, незалежно від ділянок їх споживання чи цільового призначення, враховувалися всі витрачені засоби.

Крім складності, ці схеми обліку мали ще один недолік – даючи точну результативну суму витрат за той чи інший період, вони не виокремлювали їх структури і, таким чином, не впливали на витрати.

У 1887 році Джон Магнер Фелс і Еміль Гарке опублікували працю «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Це була перша фундаментальна робота з теорії обліку витрат. Дослідники поставили завдання підвищити інформативність даних щодо витрачання засобів і предметів і посилити контроль за їх використанням. Для цього вони запропонували використовувати два прийоми:

- записи всіх витрат зводити в бухгалтерські реєстри за допомогою подвійного запису;
- усі витрати поділяти на фіксовані й змінні.

Завдяки цим нововведенням, облік спростився і звівся до реєстрації всіх витрат за єдиною схемою. При цьому рахунки витрат відповідали різним сферам їх виникнення – виробничій, оборотній і т. д.

Виокремлення із загальної маси умовно-змінних витрат дозволило перейти до точного їх нормування, що надалі привело до утворення таких систем, як «стандарт-кост» та «нормативний метод».

Практично підкріпив теоретичні засади Фелса і Гарке Джордж Пеплер Нортон в 1889 році. Його праця у всій повноті визначала облік витрат на виробництво, не лише детально розглядаючи реєстри фінансового обліку, але й фабричні й складські реєстри. У ній було показано практичне застосування методу «Рахунків по

відділах», на яких фактичні витрати по кожній ділянці виробництва чи виробничого процесу порівнювалися з нормативними витратами по цьому процесу. Внаслідок того що виробничі процеси нормувалися, підприємства отримали можливість визначити ефективність кожного процесу. Крім того, нормування по ділянках виробництва давало можливість визначити ефективність кожної з них.

Складські, управлінські й загальновиробничі витрати також обліковувалися на окремих рахунках, а пізніше зіставлялися з чистим прибутком чи збитком таким самим чином, як і на фінансових рахунках.

Застосування єдиної схеми подвійного запису закріплювало витрати за відповідними джерелами господарської діяльності й дозволяло впровадити їх класифікацію. Цю роботу виконав у 1891 році Джон Манн у праці «Замітки з обліку витрат – розділу бухгалтерії, що не отримав належної уваги», розділивши витрати на ті, що пов'язані із закупівлею сировини, реалізацією готових виробів і безпосередньо з виробничим процесом.

Продовжив цю класифікацію в 1901 році в праці «Адекватний розподіл виробничих витрат» Олександр Гамільтон Черч, розподіливши накладні витрати на робочу силу й на загальноорганізаційні витрати. Важливе значення мали ідеї Черча щодо обліку робочого й машинного часу і введення терміну «машиногодина» [2].

Подальшим кроком у розвитку теорії обліку було вирішення задачі щодо пропорційності включення в собівартість умовно-постійних витрат і створення практичних систем планування витрат та оперативного контролю за випуском продукції.

У разі виробництва однорідної продукції можливе застосування позамовного або попроцесного методу калькулювання. Різноманітна продукція вносить значні ускладнення в рішення такого роду задач. Як правило, у такому випадку використовують різні методи вираження одних товарів через інші.

Думки Гаррісона щодо традиційної бухгалтерії, яка, за його словами, «є типовим зразком того, що може називатися суто історичним обліком собівартості, задача якого обмежується збиранням даних про витрати уже здійснені», збіглися з думками Еммерсона: «Жодних норм,

крім норм, уже досягнутих у минулому, бухгалтерія визначати не може». Управлінський же облік, вважали вони, покликаний не лише фіксувати події минулого, але й ставити задачі на майбутнє, допомагати їх здійснювати. Тому «стандарт-кост» насамперед задумувався як управлінська система [2].

Основний постулат «стандарт-кост» – фактичні показники витрат завжди перевищують нормативні, оскільки норма – це мінімальні витрати для цих умов, тобто в дійсності він постає у фіксації множини відхилень. Якщо ж відхилень не виникли або фактичні витрати менші за нормативні, то це означає, що була визначена не гранично низька норма витрат і її потрібно скорегувати, тобто зменшити. У системі «стандарт-кост» неможливо перевиконати план. Будь-які витрати порівняно з нормами призводять до перевитрат засобів, аналіз яких є джерелом інформації про невикористані ресурси підприємства, його потенціал і невинуваті витрати.

Концепція Фелса і Гарке навела Джонатана Харріса (у 1936 році) на одну парадоксальну думку: виключити із собівартості продукції умовно-постійні витрати як ті, що викликаються не виробничим процесом, а плином часу.

У середині 60-х років «директ-костинг» стає домінуючим у розвинених промислових країнах методом обліку витрат.

Пов'язуючи динаміку зміни умовно-змінних витрат з динамікою обсягу виробленої продукції, «директ-костинг» дає оперативну інформацію щодо ефективності витрачання засобів за короткі проміжки часу і, крім того, вказує, на яких саме ділянках виробництва виникають невинуваті витрати. Вирішальною перевагою цього методу є оперативність отримання даних, що характеризують короткостроковий період господарської діяльності.

Подальшою тенденцією розвитку теорії обліку витрат стала розробка систем, що допомагають адміністраторам не лише визначати витрати, але й більш повно контролювати використання ресурсів. На основі ідей «стандарт-кост» Джон А. Хіггінс сформулював концепцію центрів відповідальності.

Центри витрат виробництва можуть бути організовані за двома основними ознаками, що залежать від виду й технології виробництва:

- функціональна – при об'єднанні, наприклад, у цеху чи на виробничій ділянці однотипних станків чи операцій;

- технологічна – при конвеєрному виробництві чи поточній лінії, коли різне обладнання, що виконує спеціалізовані операції, об'єднується в єдиний технологічний процес.

На практиці маємо три типи центрів витрат: виробничі, обслуговуючі й номінальні. У свою чергу кожен тип центру витрат може бути поданий у вигляді складових із маленьких центрів. При цьому чим більший центр витрат, тим вищий рівень відповідальності керівника.

Така класифікація витрат вимагала нового підходу до організації збору й класифікації даних, що виразився у встановленні центрів відповідальності нижчої, середньої і вищої ланок. Як правило, витрати вищої ланки складаються з її витрат, а також витрат нижчої і середньої ланок управління; визначення для кожного центру відповідальності стандартних прямих матеріалів, витрат праці й кошторису (бюджету) для накладних витрат і, нарешті, складання звітності про витрати кожного центру відповідальності для більш високого рівня управління. Звіт центру витрат, або зон відповідальності, безпосередньо пов'язаний з поділом витрат на контрольовані й неконтрольовані, оскільки кожен центр витрат відповідає і звітує перед вищестоящим рівнем управління за відхилення контрольованих ними прямих трудових або матеріальних витрат і кошторисів накладних витрат. На практиці частина витрат неконтрольована на одному рівні відповідальності, але може виявитися контрольованою на іншому, зазвичай вищому [3].

У багатьох компаніях на відповідні центри витрат покладають тільки прямі накладні витрати цього центру. Решта накладних витрат розподіляється по цехах, ставках, минаючи центри витрат. Іншим різновидом розподілу накладних витрат є визначення загальної ставки, яка включає накладні витрати разом з прямою заробітною платою. У такому разі суму зарплати і накладних витрат розподіляють на кількість годин виконання робіт по центру витрат.

Класифікація витрат за місцем виникнення і їх облік впливають на калькуляцію собівартості продукції та на контроль за відповідними статтями накладних витрат на різних рівнях відповідальності й тим самим на зниження собіварто-

сті й підвищення загальної суми прибутку [5, с. 84].

Розвиток ідеї застосування принципів відповідальності набув завершеності в методі Спенсера Тукера (1962 р.) ТГМ (тариф-година-машина). Він полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріпленої машини заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години. Знаючи час роботи кожної машини і вартість машино-години, неважко встановити прямі витрати, до яких потім додають амортизацію.

У методі SIT, на відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, в основу покладено відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів.

Таким чином, облік остаточно зосередився не на кінцевому продукті виробництва, а безпосередньо на виробничому процесі.

Найбільший інтерес становить новий підхід до класифікації виробничих витрат. Наприклад, деякі підприємства поділяють виробничі витрати на релевантні, або доречні, і нерелевантні, або недоречні. Релевантні витрати – це витрати або послуги, які пов'язані з ухваленням управ-

лінських рішень. Нерелевантні – це витрати або послуги, які не залежать від схвалюваних рішень. Вони зберігаються навіть тоді, коли продукція не випускається (платня адміністратора, амортизація).

З позицій бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що відбуваються в грошовій формі. З позицій економічного підходу до витрат виробництва варто відносити не тільки фактичні витрати, які були здійснені в грошовій формі, але й неоплачувані фірмою найбільш оптимального застосування своїх ресурсів.

Висновки

Отже, у ринковій економіці виникає проблема не тільки у визначенні витрат, їх розподілі за об'єктами, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції, визнанні доцільності використання та законності, а також досягненні необхідної їх прибутковості. Тому завдання полягає не в мінімізації витрат, а в досягненні такого рівня, коли їх визнають споживачі, які приносять відповідний прибуток виробникам.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: история и современность. Т 1. Принципы и концепции бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Уфа: Изд. центр Башкирского тер. и-та профессион. бухгалтеров, 2000. – 214 с.
2. Шандова Н. В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства / Н. В. Шандова // *Фінанси України*. – 2003. – № 7. – С. 97–101.
3. Лабзунов П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики / П. Лабзунов // *Экономист*. – 2002. – № 9. – С. 36–39.
4. Солтан А. Консервация производных мощностей: зберегти, щоб зекономити / А. Солтан // *Все про бухгалтерський облік*. – 2008. – № 117. – С. 14–16.
5. Томпсон А. А. Стратегический менеджмент : учеб. для вузов / А. А. Томпсон, А. Дж. Стрикленд; пер. с англ. под ред. Л. Г. Зайцева, М. И. Соколовой. – Москва : Банки и биржи; ЮНИТИ, 2000. – 576 с.

БОБЫЛЬ В. В.^{1*}, ПЯТИГОРЕЦ А. С.¹, ЗУЕВА Я. В.²

¹ Каф. «Учет и налогообложение», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, Днепр, 49010, Украина, тел. 056373 15 69

² Каф. «Учет и налогообложение», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, Днепропетровск, 49010, Украина, тел. +38 (095) 520 82 68, эл. почта: dp040395zjv1@gmail.com

ИССЛЕДОВАНИЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ПО ВОПРОСАМ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ПРОДУКЦИИ

Цель. Работа посвящена исследованию сущности расходов в зарубежных работах, этапам мирового развития учета затрат. **Методика.** Методологической основой исследования эволюции понятия затрат является использование общенаучных и специальных методов экономической науки. Использован метод историко-экономического анализа. **Изложение основного материала.** В статье исследуется сущность методов учета затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции за рубежом. Учет расходов занимает центральное место в бухгалтерском учете, который играет значительную роль в системе управления предприятием. Информационной базой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых, монографии, диссертации, авторефераты к диссертациям, сборники научных трудов, статьи в профессиональных изданиях. Исследованы исторические предпосылки появления таких методов калькулирования, как нормативный и стандарт-кост, выделенные ключевые особенности данных методов. Проанализированы появление и основные признаки метода «директ-костинг» и метода SIT. Выделено основную классификацию расходов. На основании проведенного исследования существующих за рубежом методов учета затрат выполнена их структуризация и систематизация. Установлено, что наличие разных точек зрения относительно сущности издержек вызвана различными подходами к пониманию экономических процессов вообще и производства в частности. Можно выделить два фундаментальных подхода. Первый базируется на понимании хозяйственной жизни с позиций трудовой теории стоимости, предусматривает взаимодействие в процессе производства трех основных факторов (рабочей силы, предметов труда и средств труда), и соответствующую интерпретацию понятия стоимости, ее составляющих и структуры. Второй базируется на ресурсном понимании природы хозяйства, предусматривая ограниченность всех видов ресурсов и альтернативность вариантов их применения, и соответственно определяет сущность стоимости и ее составных элементов. **Результаты и практическая значимость** Исследована и проанализирована система учета расходов мировыми учеными на разных этапах исторического развития экономической мысли. Рассмотрено становление классификации расходов. Приведены основные модели управления затратами, сформировавшиеся в разрезе исторических этапов развития экономической теории.

Ключевые слова: расходы; учет затрат; управление затратами; анализ затрат; классификация затрат; теория затрат; калькулирование продукции.

V. BOBYL^{1*}, A.PYATIGORETS¹, YA. ZUIEVA²

¹ Dep. "Accounting and taxation", Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, Lazaryan st., 2, 49010, Dnipro, Ukraine, tel. 056-373 15 69

² Dep. "Accounting and taxation", Dnipropetrovsk National University of Railway Transport, Academician V. Lazaryan, ul. Lazaryan, 2, 49010, Dnipropetrovsk, Ukraine, tel. +38 (095) 520 82 68, e-mail: dp040395zjv1@gmail.com

STUDY OF FOREIGN EXPERIENCE ON QUESTIONS ON CALCULATION OF PRODUCTION AND CALCULATION OF PRODUCTION

Purpose: The work is devoted to the study of the essence of costs in foreign works, stages of global development cost accounting. **Methodology:** The methodological basis for the study of the evolution of the concept of cost is based on the use of general scientific and special methods of economic science. The method of historical economic analysis has been used. **Exposition of the main material:** The article examines the essence of methods of accounting for costs of production and methods for calculating the cost of production abroad. Cost accounting occupies a central place in accounting, which plays a significant role in the enterprise management system. Information base of the research are the works of domestic and foreign scientists, monographs, dissertations, abstracts for dissertations, collections of scientific works, articles in professional editions. The historical preconditions of the appearance of such methods of calculation as normative and standard-bone, the highlighted key features of these methods are investigated. The appearance and main features of the method of direct-costing and the method "SIT" are analyzed. The main classification of expenses is allocated. On the basis of the study of existing

methods of cost accounting, their structuring and systematization. It has been established that the presence of different points of view regarding the nature of costs is caused by different approaches to the understanding of economic processes in general and production in particular. Two fundamental approaches can be distinguished. The first is based on the understanding of economic life from the standpoint of the labor theory of value, envisages interaction in the production process of three main factors (labor, labor and labor) and the corresponding interpretation of the notion of value, its components and structure. The second is based on a resource understanding of the nature of the economy, providing for the limitations of all types of resources and the alternatives to their application, and accordingly determines the essence of value and its constituent elements. **Results and practical significance** The system of cost accounting by world scientists at various stages of the historical development of economic thought has been investigated and analyzed. The classification of expenses is considered. The basic models of cost management, formed in the context of the historical stages of the development of economic theory, are presented.

Keywords: costs; cost accounting; cost management; cost analysis; cost classification, cost theory, product costing.

REFERENCES

1. Sokolov, Y. V. (2000). *Bukhhalterskiy uchet: ystoriya y sovremennost'* (Vol. 1, Printsipy i kontseptsii bukhgalterskogo uche-ta). Ufa, Russian Federation: Izd. tsentr Bashkirskogo ter. i-ta profession. bukhalterov.
2. Shandova, N. V. (2003). Stvorenniya efektyvnoyi systemy upravlinnya vytratamy pidpryyemstva. *Finansy Ukrainy*, (7), 97-101.
3. Labzunov, P. (2002). Organizaiya upravleniya zatratami v usloviyakh ryno-chnoy ekonomiki. *Ekonomist*, (9), 36-39.
4. Soltan, A. (2008). Konservatsiya vyrobnychkh potuzhnostey: zberehty, shchob z"yekonomyty. *Vse pro bukhalters'kiy oblik*, (117), 14-16.
5. Tompson, A. A., & Striklendiklend, A. D. (2000). *Strategicheskiy menedzhment*. Moscow, Russian Federation: Banki i birzhi.

Надійшла 25.11.2017 р.

Стаття рекомендована до друку д-ром екон. наук, доц. Гненним О. М., к-том екон. наук, доц. Атамасом П. Й.