

КАЛЬКУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Розіт Тетяна Володимирівна

кандидат економічних наук, доцент

e-mail: tvrozit@karazin.ua

ORCID ID: 0000-0002-8846-7590

Мухортова Катерина Сергіївна

магістрант

e-mail: mukhortova.ekaterina@gmail.com

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

вул. Мироносицька, 1, Харків, 61002, Україна

Циклічність економічних процесів, а особливо кризи та нестабільні економічні ситуації формують потребу в прийнятті зважених та моментальних рішень щодо ефективності управління витратами на підприємстві, калькування собівартості є однією із основ покращення діяльності компанії. Від правильності вибору методу калькулювання собівартості та її організації залежить успішна діяльність підприємства і його результати.

У статті на основі проведеного дослідження визначені такі поняття, як калькування та калькуляція, приведені приклади та пояснення різних методів оптимізації розрахунку собівартості, також визначені їх позитивні та негативні сторони. Встановлені розмежування методів калькування на українських підприємствах, а саме їх поділ на традиційні та запозичені методи та представлена класифікація методів калькування собівартості. За результатами проведеного дослідження окремо виділені напрями оптимізації калькулювання собівартості на прикладі українських підприємств.

В Україні використовуються як суто традиційні методи калькування собівартості, так і запозичені – зарубіжні методи. Щодо українських методів можна звернути увагу, що вони мають виробничу направленість, тобто більше підходять для конвеєрного виробництва, а зарубіжні методи підходять як для виробничої діяльності, так і для сфери послуг. Загалом, зарубіжні методи направлені на оптимізацію витрат та на забезпечення гнучкості ціноутворення.

Щодо напрямів оптимізації процесу калькулювання собівартості, стандарт-костинг (нормативний метод) є поширеною системою в управлінні витратами, тобто застосування нормативів є одним із найбільш ефективних систем, які використовуються. Але на сучасному етапі також відбувається трансформація в бік цільової вартості (таргету) для підлаштування до особливостей підприємства, тобто тут простежується перейняття зарубіжного досвіду. Необхідно зазначити, що окремо узяті системи обліку витрат на практиці в чистому виді зустрічаються рідко.

Ключові слова: калькування, калькуляція, собівартість, витрати.

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ КАК ОСНОВА ЭФФЕКТИВНОГО ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

Розит Татьяна Владимировна

кандидат экономических наук, доцент

e-mail: tvrozit@karazin.ua

ORCID ID: 0000-0002-8846-7590

Мухортова Екатерина Сергеевна

магистрант

e-mail: mukhortova.ekaterina@gmail.com

Харьковский национальный университет имени В.Н. Каразина

ул. Мироносицкая, 1, Харьков, 61002, Украина

Цикличность экономических процессов, а особенно кризисы и нестабильная экономическая ситуация формируют потребность в принятии взвешенных и моментальных решений по эффективному управлению затратами на предприятии, калькулирование себестоимости является одной из основ улучшения деятельности компании. От правильности выбора метода калькулирования себестоимости и ее организации зависит успешная деятельность предприятия и его результаты.

В статье на основе проведенного исследования определены следующие понятия, как калькулирование и калькуляция, приведены примеры и объяснения различных методов оптимизации расчета себестоимости, также определены их положительные и отрицательные стороны. Установленные разграничения методов калькулирования на украинских предприятиях, а именно их разделение на традиционные и заимствованные

методы и представлена классификация методов калькулирование себестоимости. По результатам проведенного исследования отдельно выделены направления оптимизации калькулирования себестоимости на примере украинских предприятий.

В Украине используются как сугубо традиционные методы калькирование себестоимости, так и заимствованные – зарубежные методы. Относительно украинских методов можно подчеркнуть, что они имеют производственную направленность, то есть больше подходят для конвейерного производства, а зарубежные методы подходят как для производственной деятельности, так и для сферы услуг. В общем, зарубежные методы направлены на оптимизацию расходов и на обеспечение гибкости ценообразования.

По направлениям оптимизации процесса калькулирования себестоимости, стандарт-костинг (нормативный метод) является распространённой системой в управлении затратами, то есть применение нормативов является одной из самых эффективных систем, которые используются. Но на современном этапе также происходит трансформация в сторону целевой стоимости (таргета) для приспособления к особенностям предприятия, то есть здесь прослеживается заимствование зарубежного опыта. Необходимо отметить, что отдельно взятые системы учета затрат на практике в чистом виде встречаются редко.

Ключевые слова: калькулирование, калькуляция, себестоимость, расходы.

COST CALCULATION AS A BASIS FOR EFFECTIVE ENTERPRISE OPERATION

Tatiana Rosit

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: tvrozit@karazin.ua

ORCID ID: 0000-0002-8846-7590

Kateryna Mukhortova

Graduate Student

e-mail: mukhortova.ekaterina@gmail.com

V.N. Karazin Kharkiv National University

1, Mironositskaya Str., Kharkiv, 61002, Ukraine

The cyclical nature of economic processes, and especially crises and unstable economic situations, form the need for sound and immediate decisions on the effectiveness of cost management at an enterprise. Costing is one of the bases for improving the company's operations. The correctness of the choice of the method of calculating the cost and its organization depends on the successful activity of the enterprise and its results.

In the article, on the basis of the conducted research, the following concepts are defined: costing and calculation, examples are given and explanations of various methods for optimizing the calculation of the cost price, as well as their positive and negative aspects. The distinction between methods of calculation on Ukrainian enterprises is established, namely, their division into traditional and borrowed methods and the classification of methods of calibration of cost price is presented. According to the results of the research, the directions of optimization of costing calculation are singled out on the example of Ukrainian enterprises.

In Ukraine, the use of purely traditional methods of costing calculation and borrowing foreign methods are used. As for Ukrainian methods, it can be noted that they have a production orientation, that is, they are more suitable for conveyor production, and foreign methods are suitable for both production and services. In general, foreign methods are aimed at optimizing costs and ensuring the flexibility of pricing.

Regarding the optimization of the costing process, standard-costing (normative method) is a widespread system in cost management, i.e. the application of standards is one of the most effective systems that are used. But at the present stage, there is also a transformation towards target value (target) for customization to the peculiarities of the enterprise, that is, there is a perception of foreign experience. It should be noted that the separate systems of cost accounting in practice in the pure form are rare.

Key words: Calculation, Costing, Cost, Expenses.

Постановка проблеми. Головна мета діяльності будь-якого підприємства – це максимізація фінансових результатів та мінімізація витрат. У ринкових умовах виникають певні обмеження у процесі функціонування підприємств, ці обмеження виступають стримуючими факторами для підприємства. Оскільки калькування собівартості формує суму витрат, то витрати є тим самим фактором стримування, який впливає на обсяги виробництва та на прийняття управлінських рішень.

Головним питанням, яке визначає напрям ефективного функціонування підприємства є вибір методу обліку витрат, а саме метод калькування собівартості. Таким чином формування ефективної системи калькування собівартості дає змогу сформувати показники структури витрат та їх динаміку, що також має вплив на цінову політику підприємства.

Формування системи калькування собівартості згідно до індивідуальних особливостей підприємства дозволяє підприємству ефективно функціонувати та отримувати позитивні фінансові результати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тему організації калькування собівартості на підприємствах досліджували у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Н. Барановський, М. Булатов, Ф. Бутинець, І. Давидович, В. Добровський, О. Карпенко, В. Палій, Ю. Погорелов, Л. Нападовська, М. Скрипник, В. Сопко, Н. Хаймьонова та ін. Серед зарубіжних науковців варто відзначити роботи М. Ф. Ван Бреда, Р. Вандер Віл, Е. Дербін, К. Друри, М. Джонсон, Р. Каплан, Т. Скоуна, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена та ін. Проте, незважаючи на теоретичне та практичне обґрунтування методів калькування собівартості, на підприємствах все ще виникають проблеми з впровадженням цього процесу та вибором правильного методу.

Метою статті є дослідження методів калькування собівартості як інструменту підвищення ефективності його функціонування на підприємстві.

Основні результати дослідження. Методи калькулювання собівартості варіюють та виділяють різні підходи до їх застосування. Підприємства використовують такі поняття, як калькулювання та калькуляція, коли визначають собівартість продукту. Таким чином, калькулювання можна визначити, як процес розрахунку собівартості кожної одиниці продукції, з урахування кожної статті витрат, які необхідно понести для створення продукції. Процес калькулювання, умовно, поділяється на три етапи:

- визначення загальної собівартості випуску продукції;
- визначення фактичної собівартості для кожного виду продукції;
- визначення собівартості одиниці продукції.

Фінальним результатом калькулювання є документ з назвою калькуляція собівартості продукції. Калькуляція собівартості буває двох видів:

- попередня (буває планова або нормативна);
- звітна.

Планова калькуляція – це запланована собівартість продукції, тобто прогнозовані затрати які передбачаються до періоду її фактичного виробництва. Планова калькуляція виступає базою для розрахунку прогнозованої ціни.

Нормативна калькуляція – собівартість продукції складена до початку періоду її виробництва, на основі діючих нормативів та норм у поточному періоді. Такий розрахунок використовується для контролю та аналізу виробничих процесів завдяки виявленню відхилень від норм та нормативів.

Звітна калькуляція – це фактична собівартість продукції, зіставлена на кінець поточного (звітного) періоду. Фактична собівартість показує ті витрати, збитки або економії, які не були передбачені попередньою [1].

На сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності в Україні підходи до ефективного калькулювання собівартості діляться на дві групи, ці методи калькулювання собівартості можливо представити у виді схеми (рис. 1).

Перша група – це класичні або традиційні методи калькулювання собівартості, які використовують у вітчизняній практиці:

- позамовний метод калькулювання собівартості;
- попередільний метод калькулювання собівартості;
- нормативний метод калькулювання собівартості [2].

Позамовний метод: об'єкт калькулювання – замовлення. Найчастіше цей метод використовується для дрібносерійного виробництва складних виробів, іноді у серійному (для однорідних видів продукції). Характеристикою цього методу є виробниче замовлення, а саме його калькуляція, при цьому облік витрат згрупований за замовленням для окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Калькуляцію собівартості отриманого продукту можливо отримати тільки після повного виконання і закриття замовлення [1; 2].

Попередільний метод: об'єкт калькулювання – переділ (стадія, фаза). Застосовується у масовому виробництві продукції, однорідної за сировиною та/або за матеріалом. Виготовлення продукції проходить через ряд технічних процесів – фаз, стадій (переділів) їх обробки. Калькуляція собівартості – це не тільки продукція на останньому переділі, а також обчислювання собівартості напівфабрикатів (інколи напівфабрикати реалізуються як готова продукція).

Нормативний метод: використовується в комплексі з попередільним методом. Цей метод підходить для підприємств, орієнтованих на масове, серійне та індивідуальне виробництво. Сутність його закладається у формуванні норм собівартості і подальшому аналізі фактичної собівартості до норм, і розрахунку відхилень від нормативів і пошуку причин їх виникнення.

Друга група методів калькулювання собівартості – це запозичені методи калькуляції собівартості, тобто вони були сформовані в інших країнах світу, а в Україні почали їх

використовувати лише на початку 90-х років. Зараз, загалом, ці методи використовуються тими підприємствами, які зорієнтовані на співпрацю із зарубіжними партнерами, тому можемо виділити три головних методи, які були запозичені:

- метод повної собівартості (облік поглинених витрат) (з англ. full / absorption-costing);
- метод маржинальної собівартості (з англ. marginal costing);
- методом ABC (поопераційний облік) (з англ. Activity based costing).

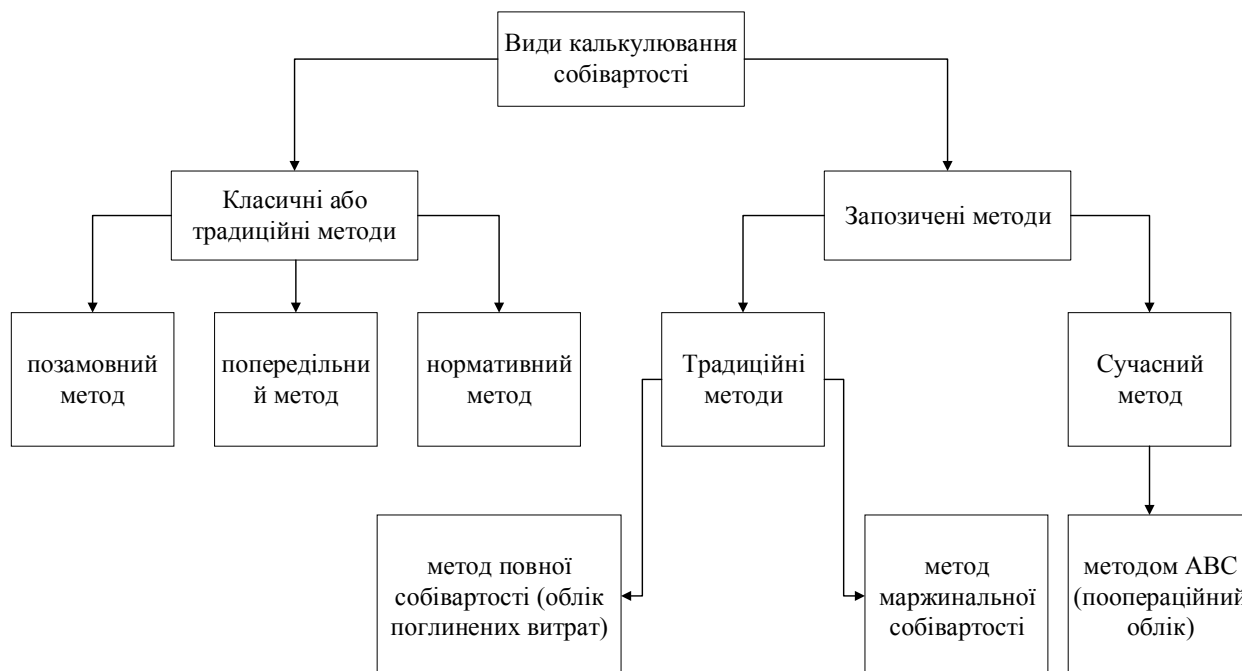


Рисунок 1 – Розмежування видів калькулювання собівартості в Україні

Джерело: побудовано авторами за інформацією [1; 2]

Метод повної собівартості (облік поглинених витрат) (з англ. full / absorption-costing) – це методика калькулювання собівартості для визначення вартості одиниці продукції, яка включає усі виробничі витрати у вигляді прямих матеріалів, прямих робіт, а також змінних і фіксованих накладних витрат. Усі накладні витрати поділяються у відповідності до певної бази розподілу, яка варіюється від підприємства до підприємства. Тому прийнято розраховувати коефіцієнт поглинання у виді пропорції розподілу витрат між товарами або деталями [63].

Метод маржинальної собівартості (з англ. marginal-costing) – це метод, при якому до собівартості продукції включені тільки змінні виробничі витрати. Маржинальний дохід розраховується, як різниця між виручкою від продажів і змінними витратами. Маржинальна собівартість – це система обліку, при якій змінні виробничі витрати включені на одиницю витрат, а фіксовані списуються на сукупні витрати [3]. Система калькулювання змінних витрат дозволяє визначити маржинальний дохід (МД): $МД = \text{Продажі} - \text{Змінні витрати}$.

Останнім часом все частіше використовують метод ABC (з англ. Activity based costing) – поопераційний метод, при певних обставинах він краще може бути застосований, ніж два щойно описаних. Метод ABC, на думку Тоні Скоуна, «...це поопераційний облік, заснований на ідеї про те, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), в результаті яких і були здійснені витрати» [4]. Під аналізом ABC визначають матеріали, що знаходяться на складі та їх з метою контролю поділяють на три категорії. Як правило, матеріали, які складають найменшу долю елементів на складі, можуть призвести до значного відсотка доходу, а елементи, які займають велику долю можуть представляти менший відсоток доходу від спожитих товарів. В додаток до цих двох груп існують ті предмети, доля яких більшою чи меншою мірою відповідає їх вартості у споживанні. Елементи, що потрапляють до першої групи, розглядаються як елементи «А», другої категорії як елементи «В» та предмети третього категорія приймаються як «С». Таким чином, згідно ABC аналізу, матеріали входять до категорій «А», «В» та «С» в порядку зменшення, який базується на грошовому значенні доходу від спожитих товарів [5].

Не існує єдиного універсального правила, який метод і коли потрібно використовувати, але при

управлінні важливим є розуміння, що може бути корисним при застосуванні певного методу. У таблиці, приведеній нижче розглянуто переваги та недоліки при використанні методів, які були згадані вище (табл. 1).

Таблиця 1 – Переваги та недоліки застосування різних методів калькулювання собівартості

Види калькування собівартості	Переваги	Недоліки
<i>Класичні або традиційні методи</i>		
Позамовний метод	Аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень дозволяє виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє.	Собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати.
Попередільний метод	Розподілення накладних витрат по цехам проводиться більш точно.	Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів.
Нормативний метод	Можливість поточного оперативного обліку значної частини витрат шляхом обліку відхилень від норм.	Значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це призводить до великої кількості неврахованих витрат.
<i>Запозичені методи</i>		
Метод повної собівартості (облік поглинених витрат)	Простота розрахунку.	Складності в обліку витрат і розробці оптимізаційних заходів.
Метод маржинальної собівартості	Можливість гнучкого ціноутворення та оцінки ефективності функціонування окремих підрозділів підприємства.	Складність у віднесенні витрат на постійні і змінні, що збільшує ймовірність помилок.
Метод ABC (поопераційний облік)	Оптимізація процесів формування і розподілу витрат на підприємстві.	Складність в підборі правильної бази розподілу накладних витрат, що призводить до помилок.

Джерело: узагальнено авторами на основі даних [1; 2; 5; 6]

Існує ряд інших методів калькування собівартості, які використовуються на сучасних підприємствах [7; 8]. Стандарт-костинг (з англ. standard-costing) – розрахунок нормативної собівартості, виявлення відхилень від нормативу і причин таких відхилень. Позитивні сторони – розрахунки базуються на фінансовій звітності. Негативні сторони – складність в обліку всіх видів витрат, що збільшує ймовірність помилок.

Директ-костинг (з англ. direct-costing) – розрахунок собівартості базується на постійних і змінній частини накладних витрат (маржинальний метод, неповна собівартість). Позитивні сторони – можливість гнучкого ціноутворення та оцінки ефективності функціонування окремих підрозділів підприємства. Негативні сторони – складність у віднесенні витрат на постійні і змінні, що збільшує ймовірність помилок.

Таргет-костинг (з англ. target-costing) – розрахунок цільової собівартості при проектуванні нових виробів або модернізації вже існуючих. Позитивні сторони – чітке значення собівартості і прибутку, що полегшує ціноутворення. Негативні сторони – недостатня гнучкість при ціноутворенні.

Кайзен-костинг (з англ. kaizen-costing) – розрахунок цільової та розрахункової собівартості виробів для поступового зниження собівартості і досягнення цільового прибутку. Позитивні сторони – простота управління формуванням собівартості. Негативні сторони – облік тільки конкурентних аспектів діяльності підприємства при формуванні собівартості.

Кост-кілінг (з англ. cost-killing) – максимально швидке зниження собівартості без нанесення шкоди розвитку підприємства. Позитивні сторони – швидка реакція на зміни ринкової ситуації. Негативні сторони – вузька сфера застосування.

CVP-аналіз (з англ. cost-volume-profit (CVP) analysis) – метод, спрямований на знаходження оптимальних пропорцій між змінними і постійними витратами, цінами, обсягами виробництва, що дозволяє ефективно планувати розмір прибутку. Позитивні сторони – враховує значну кількість параметрів при формуванні собівартості і прибутку. Негативні сторони – необхідність враховувати велику кількість постійно мінливих чинників, що призводить до зростання ймовірності помилок при розрахунках.

Бенчмаркінг витрат (з англ. cost-benchmarking) – розрахунок собівартості і прибутку на основі порівняння з підприємствами-конкурентами (підприємствами-еталонами). Позитивні сторони – простота і зниження ймовірності помилок при розрахунках. Негативні сторони – складність в підборі підприємства – еталона і отриманні необхідної інформації від нього.

LCC-аналіз (з англ. Life Cycle Cost) – розрахунок собівартості виходячи з етапів життєвого циклу продукції з облік впливу інфляції через дисконтування грошових потоків. Позитивні сторони – точний стратегічний прогноз витрат. Негативні сторони – слабо застосовується при оперативному управлінні витратами.

Метод VCC – розрахунок собівартості по ланцюжку формування споживчої вартості. Позитивні сторони – враховує всі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства. Негативні сторони – може застосовуватись більше до нової продукції, яка відсутня на ринку (вузька сфера застосування).

Метод EVA (з англ. economic value added) – формування собівартості з урахуванням внеску окремих підрозділів і груп працівників підприємства. Позитивні сторони – дозволяє врахувати внесок окремих підрозділів і груп працівників у формування як собівартості, так і прибутку суб'єкта господарювання. Негативні сторони – помилки в обліку вкладу підрозділів і груп працівників в остаточний фінансовий результат діяльності підприємства.

Метод ТОС (з англ. Theory of Constraints) – формування собівартості з урахуванням ресурсного потенціалу підприємства. Позитивні сторони – враховує управління ресурсами при формуванні собівартості і прибутку. Негативні сторони – необхідність залучення великих обсягів додаткової інформації.

Метод «центрів відповідальності» – розрахунок собівартості на підставі поділу виробничого процесу на центри відповідальності (центри витрат). Позитивні сторони – максимальне охоплення витрат підприємства. Негативні сторони – складність в розподілі виробничого процесу на центри відповідальності, що підвищує ймовірність помилок при розрахунках.

Метод «канбан» (з англ. kanban) – формування собівартості з урахуванням раціональної організації виробництва і ефективного управління персоналом. Позитивні сторони – облік управлінської складової при формуванні собівартості і прибутку. Негативні сторони – складність в застосуванні і максимально високі вимоги до управлінського, а також виробничого персоналу.

Метод Just-in-time (з укр. «точно в строк») – формування собівартості з урахуванням відхилення від нормативів, в тому числі тимчасових. Позитивні сторони – облік чинника часу при формуванні собівартості і прибутку підприємства. Негативні сторони – складність в застосуванні на ряді підприємств і високі вимоги до організації виробничого процесу.

Для спрощення вибору методів калькування існує відповідна класифікація (табл. 2).

Усі методи калькування витрат можливо поділити на внутрішні та зовнішні способи оптимізації розрахунків. До внутрішніх належать: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, метод повної собівартості, метод маржинальної собівартості, метод ABC, директ-костинг, стандарт-костинг, таргет-костинг, кост-кілінг тощо. При використанні зовнішніх методів для визначення собівартості передбачається дослідження окремих факторів та елементів зовнішнього середовища, тому до них відносять: CVP-аналіз, кайзен-костинг, ТОС-аналіз, бенчмаркінг, LCC-аналіз тощо.

Калькування собівартості, як вже було описано, напряду залежить від структури формування витрат, тому не дивно, що на сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності метод ABC-аналізу є одним із методів, який найбільше застосовується керівництвом. Цей метод направлений на оптимізацію витрат через визначення так званих центрів формування витрат. Центри витрат це групи «А», «В» та «С», в яких групуються або формуються схожі за певними характеристиками види витрат підприємства, такі витрати можуть виникати на рівні усього підприємства, або окремих структур, тому для оптимізації витрат на продукт та отримання максимізації фінансових результатів використовують цей метод. З теоретико-практичного погляду корисним є поєднання методів ABC та XYZ-аналізу, останній передбачає оптимізацію витрат через виявлення резервів та способів їх зниження та ефективного використання. Для цього згідно із методом слід формувати три групи

витрат:

- X – найістотніші витрати, сукупна частка яких сягає мінімуму 50 % усіх сукупних витрат підприємства;
- Y – друга група витрат, частка яких є не меншою за 25 % від сукупних витрат підприємства;
- Z – третя група витрат, частка яких є не більшою за 25 % усіх сукупних витрат підприємства відповідно.

Таблиця 2 – Класифікація методів калькулювання собівартості для ефективності використання на підприємствах

Сфера застосування	Для будь-яких підприємств	– стандарт-костинг; – директ-костинг; – кайзен-костинг.
	Для певних підприємств, які перебувають у специфічній фінансово-господарській ситуації	– кост-кілінг; – бенчмаркінг витрат; – LCC-аналіз.
Використовувана інформація	Стандартна інформація	– стандарт-кост; – директ-костинг; – метод повної собівартості.
	Додаткова інформація	– бенчмаркінг витрат; – LCC-аналіз; – метод ТОС.
Облік вкладу підрозділів і персоналу	Без урахування такого вкладу	– метод VCC; – CVP-аналіз; – ABC-аналіз.
	З урахуванням такого вкладу	– канбан; – just-in-time («точно в строк»); – метод EVA.

Джерело: узагальнено авторами на основі даних [9; 10]

Дана класифікація не є остаточною та вона може доповнюватись в залежності від особливостей підприємств та від їх потреб.

При оптимізації витрат основні заходи стосуються зниження першої групи витрат, що забезпечить істотний ефект. Більш того, зведення результатів методів ABC-XYZ аналізу допомагає отримати рекомендації щодо покращення ефективності роботи підприємств (табл. 3).

Таблиця 3 – Зведення результатів ABC-XYZ аналізу для оптимізації витрат підприємства

	X	Y	Z
A	Забезпечує найбільш оптимальне співвідношення ліквідності і прибутковості.	Забезпечує найбільш оптимальне співвідношення ліквідності і прибутковості.	Виробнича діяльність направлена на випуск цієї групи товарів, які непогано продаються, але попит не піддається прогнозуванню.
B	Забезпечує достатнє співвідношення ліквідності і прибутковості.	Забезпечує достатнє співвідношення ліквідності і прибутковості.	Виробнича діяльність направлена на випуск цієї групи товарів, які непогано продаються, але попит на них дуже мінливий і не піддається прогнозуванню.
C	Страхові запаси товарів із цієї групи слід зменшити відносно попередніх показників.	Випуск товарів із цієї групи є доречним тільки при наявності вільних грошових коштів.	Категорія надзвичайно не вигідна для підприємства і її можна сміливо знімати з виробництва.

На практиці метод ТОС направлений на оптимізацію витрат шляхом усунення бар'єрів та розширення обмежень. LCC-аналіз передбачає аналіз для визначення необхідних витрат протягом усього життєвого циклу продукції.

В структурі калькуляції собівартості елемент витрати відіграє найважливішу роль, так як цей елемент має значимий вплив на прибуток, тому для оптимізації витрат також використовують вартісний аналіз, який переважно спрямований на пошук резервів для скорочення. На цьому базисі виник метод CVP-аналізу, тобто аналіз спрямований на розрахунок необхідного обсягу виробництва для покриття сукупних витрат та досягнення точки беззбитковості або певної величини прибутку (витрати-обсяг-прибуток), цей метод дає змогу формувати оптимальну структуру витрат та досягати бажаного прибутку.

Кайзен-костинг – це метод цільової вартості, завдяки якому команда менеджерів має потужний інструмент для постійного моніторингу продуктів з моменту його надходження на етапі проектування та далі протягом усього життєвого циклу продукту. Це вважається одним з найважливіших інструментів для досягнення стабільної прибутковості у виробничому середовищі [11].

Бенчмаркінг витрат є методом, який можливо віднести як до зовнішніх, так і до внутрішніх методів оптимізації калькування собівартості. В рамках цього методу є можливим переймати найкращий досвід провідних підприємств на ринку, а також кращих наукових та інноваційних досягнень у сфері, а також можливо переймати найкращу практику провідних підрозділів власної компанії та застосовувати її для покращення діяльності інших підрозділів – внутрішній бенчмаркінг.

Загалом усі методи направлені на забезпечення ефективного функціонування підприємства через знаходження резервів для зниження витрат, але слід враховувати зв'язок витрат так, що часто зниження однієї групи витрат призводить до зростання іншої групи витрат. Тому слід враховувати зв'язки між групами та приймати рішення щодо методів дуже ретельно, попередньо дослідивши усі можливі наслідки. Також доцільно об'єднувати методи калькування собівартості та обліку витрат для досягнення найбільш ефективного симбіозу.

Далі доцільно буде навести приклади оптимізації витрат в деяких сферах діяльності на прикладі українських підприємств (табл. 4).

Поліграфічні підприємства. З огляду на аналіз публікацій щодо сучасної організації поліграфічних підприємств, аналізу їх структури та організації їх функціонування можна зробити висновки, що існують підприємства з багатоступеневою та одноступеневою структурою. За цим поділом підприємства використовують різні методи управління витратами. Для поліграфічних підприємств з багатоступеневою структурою найбільш ефективним є використання позамовно-процесного методу управління витратами, а для підприємств з одноступеневою структурою достатньо обмежитися позамовним методом. Стосовно рекомендаційного способу калькуляції, то можливо виділити приклад Н.І. Барановського [12], а саме калькування витрат по видам діяльності на підставі обраного фактору (метод ABC-аналізу), а потім віднесення на собівартість відповідних замовлень (позамовний метод).

Станції технічного обслуговування автомобілів. Згідно чинного законодавства України, вартість послуг щодо обслуговування та ремонту автомобілів потрібно відображати у прейскуранті станції технічного обслуговування. Зараз на даному ринку пропозиція перевищує попит, тому існує жорстка конкуренція, в тому числі у ціновому сегменті. Як вже зазначалось, існують прямі та непрямі витрати, непрямі витрати загалом покриваються завдяки встановленню норма-годин (нормативний метод) на виконання замовлення, а прямі – це вартість запчастин та матеріалів, які необхідно використати для ремонту конкретного автомобіля, тобто прямі витрати на конкретне замовлення (позамовний метод). Оптимальним методом калькування є нормативний в комбінації з позамовним методом.

Нафтопереробні підприємства. При управлінні нафтопереробним підприємством важливим є розуміння специфіки галузі а саме: багато процесів відокремлені, але пов'язані між собою; попередільний характер процесів виробництва; наявність великої кількості напівфабрикатів. Попередільний характер виробництва містить неоднорідність процесу, так як передбачає надходження як готової продукції, так і напівфабрикатів, тому важливо правильно управляти витратами та калькувати собівартість. Діюча практика калькулювання собівартості продукції передбачає застосування двох варіантів попередільного методу калькулювання витрат [13]: напівфабрикатний та безнапівфабрикатний.

Сільськогосподарські підприємства. Традиційні методи управління та калькування витрат (наприклад, стандарт-костинг) були повністю ефективними, то наразі вважається, що прийшов час до впровадження нових систем або модифікації старих [14]. Наприклад, застосування системи таргет-костинг, яка сьогодні є одним з найбільш відповідних шляхів вирішення цього питання. Основа цієї концепції – багатолітній досвід застосування в сотнях відомих компаній та авторитетні думки провідних спеціалістів у галузі маркетингу, виробничого менеджменту та управлінського обліку.

Деревообробні підприємства. Основним фактором, що визначає вибір системи управління витратами, є їх оперативність. З цього погляду, існуюча традиційно на промислових деревообробних підприємствах система управління витратами за фактичними витратами поступається місцем системі управління за методом «стандарт-костінг». Сукупність об'єктивних факторів: концентрація виробництва, удосконалення його технології й організації, розроблення теорії нормування витрат праці і матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості – призвели до створення і поширення системи «стандарт-костінг».

Таблиця 4 – Напрями оптимізації калькулювання собівартості на прикладі українських підприємств

Типи підприємств України	Принципи калькування собівартості на підприємстві
Поліграфічні підприємства	Позамовно-попроцесний метод / позамовний метод (в поєднанні з нормативним методом). ABC метод (в поєднанні з позамовним методом).
Станції технічного обслуговування автомобілів	Нормативний та позамовний метод.
Нафтопереробні підприємства	Попередільний метод.
Сільськогосподарські підприємства	Стандарт-костинг, який переходить в таргет-костинг.
Деревообробні підприємства	Стандарт-костинг.

Джерело: узагальнено авторами на основі даних [12; 13; 14]

Таким чином, підприємства вибирають ту чи іншу систему для калькування витрат та визначення собівартості залежно від багатьох факторів, моделюють їх відповідно до специфіки діяльності і використовують змішані варіанти для побудови системи калькулювання собівартості, підлаштованої до особливостей функціонування власного підприємства.

Висновки. Отже, в Україні використовуються як суто традиційні методи калькулювання собівартості, так і запозиченні – зарубіжні методи. Щодо українських методів можна звернути увагу, що вони мають виробничу направленість, тобто більше підходять для конвеєрного виробництва, а зарубіжні методи підходять як для виробничої діяльності, так і для сфери послуг, загалом, вони сформуливали такі способи, котрі направлені на оптимізацію витрат та на гнучкість ціноутворення.

Щодо напрямів оптимізації процесу калькулювання собівартості, стандарт-костинг (нормативний метод) є поширеною системою в управлінні витратами, тобто застосування нормативів є однією із найбільш ефективних систем, які використовуються, але на сучасному етапі також відбувається трансформація в бік цільової вартості (таргету) для підлаштування до особливостей підприємства, тобто тут простежується перейняття зарубіжного досвіду. Необхідно зазначити, що окремо узяті системи обліку витрат на практиці в чистому виді зустрічаються рідко.

Література

1. От себестоимости к цене: методики формирования. *Сборник систематизированного законодательства. Бухгалтерия (право-налоги-консультации)*. 2017. № 11. С. 14–28.
2. Чичуліна К. В., Мішук Є. М., Арзуманян А. С. Сучасні методи обліку витрат. *Економіка і суспільство*. 2017. № 17. С. 1435–1442.
3. Executive programme cost and cost and management accounting. The institute of company secretaries of India. 2014. P. 207–417.
4. Скоун Т. Управленческий учет: Как его использовать для контроля бизнеса : пер. с англ. 1997. С. 177.
5. Activity based costing system (abc): implementation in a supermarket. Universitat Jaume: Finance and Accounting Degree. 2015. P. 56.
6. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія. Житомир : ПП «Рута». 2011. С. 324.
7. Target Costing. 2017. URL : <https://www.csus.edu/indiv/p/pforsichh/accountinginfo/121/Ch12%20%20Target%20Costing/My%20target%20costing%20handouts.pdf> (дата звернення: 17.10.2018).
8. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis Management Accounting Research. *Science Direct*. December 2009. Vol. 20. Issue 4.

P. 263–282.

9. Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять. URL : http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_3/32.pdf (дата звернення: 17.10.2018).
10. Чічуліна К. В. Сучасні методи управління витратами підприємства. Perspective directions of scientific researches: Collection of scientific articles. *Scientific journal «Economics and Finance»*. Agenda Publishing House, United Kingdom. 2016. P. 154–158.
11. Hiroshi Okano. Target Cost Management Strategy. *Research Gate*. 2002. P. 16.
12. Барановський Н. І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України : дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 2005. С. 19.
13. Томчук О. Ф. Сутність і концептуальні межі управлінського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11-12. С. 117–121.
14. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. К. : *Скарби*. 1998. С. 338.

References

1. From cost to price: methodology of formation [“Ot sebestoimosti k cene: metodiki formirovaniya”]. (2017). *Sbornik sistematizirovannogo zakonodatel'stva. Buhgalteriya (pravonalogi-konsul'tacii)*, 11, pp.14–28.
2. Chichulin, K. V., Mischuk, E. M. and Arzumanyan, A. C. (2017). Modern cost accounting methods [“Suchasni metody` obliku vy`trat”]. *Ekonomika i suspil`stvo*, 17, pp. 1435–1442.
3. The institute of company secretaries of India. (2014). Executive programme cost and cost and management accounting. P. 207–417.
4. Scoun, T. (1997). *Management accounting: How to use it to control business* [“Upravlencheskij uchet: Kak ego ispol'zovat' dlya kontrolya biznesa”]. P. 177.
5. Activity based costing system (abc): implementation in a supermarket. (2015). Universitat Jaume: Finance and Accounting Degree. P. 56.
6. Butinets, F. F. (2011). *Problems of accounting science: realities (monography)* [“Problemy` nauky` buxgalters`kogo obliku: realiyi : monografiya”]. Zhytomyr: PP «Ruta». P. 324.
7. Csus.edu. (2017). Target Costing. 2017. [online] Available at: <https://www.csus.edu/indiv/p/pforsichh//countinfo/121/ch12%20%20Target%20Costing/My%20araget%20costing%20handouts.pdf> [Accessed 17 Oct. 2018].
8. The design and use of performance management systems: An extended framework for analyzing. (2009). *Management Accounting Research. Science direct*, 20(4), pp. 263–282.
9. Skrypnyk, M. I. (2009). The process of calculation: the definition of the concept. [online] Available at: http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_3/32.pdf [Accessed 17 Oct. 2018].
10. Chichulin, K. V. (2016). Modern methods of managing the expenses of the enterprise [“Suchasni metody` upravlinnya vy`tratamy` pidpry`yemstva”]. Perspective directions of scientific researches: Collection of scientific articles. *Scientific journal «Economics and Finance»*, pp. 154–158.
11. Hiroshi Okano. (2002). Target Cost Management Strategy. *Research Gate*, p. 16.
12. Baranovsky, N. I. (2005). Accounting and control of production costs at polygraphic enterprises of Ukraine: Dis. Cand. econ Sciences: 08.06.04 [“Oblik i kontrol` vy`trat vy`robny`cztva na poligrafichny`x pidpry`yemstvax Ukrayiny` : dy`s. kand. ekon. Nauk: 08.06.04”]. Ternopil`, p. 190.
13. Tomchuk, O. F. (2007). Essence and conceptual limits of managerial accounting [“Sutnist` i konceptual`ni mezhi upravlins`kogo obliku”]. *Oblik i finansy` APK*, 11-12, pp. 117–121.
14. Golov, C. F. (1998). *Management accounting* [“Upravlencheskij buhgalterskij uchet”]. K.: Skarbu. P. 338.

Стаття надійшла до редакції 30.11.2018.