

УДК 669.013:657.474.5

Чабаненко І.Л., ст. викладач,
Донбаський державний технічний університет

ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД СКЛАДУ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ В МЕТАЛУРГІЙНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Чабаненко І. Л. Вітчизняний досвід складу, калькулювання та розподілу витрат в металургійній промисловості. Запропоновано в межах вітчизняного досвіду метод розподілу витрат. При виборі методу рекомендовано приділяти увагу розподілу загальновиробничих витрат, тому як їх сума іноді досягає великих значень, що впливає на прийняття управлінських рішень.

Чабаненко И.Л. Отечественный опыт состава, калькулирования и разделения затрат в металлургической промышленности. Предложено в пределах отечественного опыта метод распределения затрат. При выборе метода рекомендовано уделять внимание распределению общепроизводственных расходов, так как их сумма иногда достигает высоких значений, что оказывает влияние на принятие управленческих решений.

Chabanenko I. Domestic Experience of Structuring, Calculating and Distributing Costs in Metallurgical Industry. The choice of costs distributing method is suggested within domestic science experience. While choosing costs distributing method it is recommended to pay attention to the distributing general production costs.

Постановка проблеми. Витрати підприємства складаються з усієї суми витрат підприємства на виробництво продукції та її реалізації. Ці витрати, виражені в грошовій формі, називаються собівартістю і є частиною вартості продукції. До неї включають вартість сировини і матеріалів, палива, електроенергії та інших предметів праці, амортизаційні відрахування, заробітна плата виробничого персоналу та інші грошові витрати. Найбільша частка у витратах при виробництві сталі припадає на сировину і основні матеріали, а потім на заробітну плату виробничого персоналу і амортизаційні відрахування. З метою контролю за витратами за місцями їх формування, напрямкам і визначення витрат у розрахунку на одиницю певного виду продукції на даний час застосовується класифікація витрат по калькуляційних статтях витрат.

Згідно зі ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” „...підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій...”. Таким чином, виокремлення двох інформаційно-облікових систем: фінансової і управлінської (внутрішньогосподарської) не суперечить законодавству. Звідси випливає, що в залежності від потреб, бухгалтерська інформація має формуватися під впливом двох підсистем обліку - фінансової і управлінської.

Як зазначає Ільченко А.В. „...Застосування принципів управлінського обліку на металургійних підприємствах України потребує врахування особливостей обліку витрат у чорній металургії. Однією з основних особливостей обліку в металургійній галузі є класифікація витрат залежно від рівня властивостей якості і споживчого призначення металопродукції. Різний рівень якості продукції обумовлює зміну як прямих, так і непрямих витрат. Прямі витрати на продукцію відповідного рівня якості визначаються на основі встановлених методами технічного нормування витрат відповідних видів ресурсів. Більш складним є розподіл непрямих витрат на собівартість продукції відповідного рівня якості...”. На сьогоднішній день українськими підприємствами мало уваги приділяється групуванню витрат за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В закордонній та вітчизняній літературі приділено багато уваги з приводу формування виробничої собівартості продукції та підходи до розподілу загальновиробничих витрат. Так, даній проблемі багато уваги приділено Дж. Фостером, К. Друрі, Ч. Хорнгреном, Р. Капланом, В. Івашкевичем, В. Ластовецьким, М. Чумаченко, В. Палій, С. Головим, Ф. Бутинцем, П. Безруких, Б. Валуєвим, А.В. Ільченко та ін.. Аналіз їх робіт та досліджень заслуговує уваги та свідчить про вагомі результати, досягнуті ними.

Виділення невирішеної проблеми. Стаття присвячена вирішенню вищезазначеної проблеми з врахуванням особливостей виробництва на металургійних підприємствах. При цьому варто приділити увагу саме розподіленню витрат на змінну та постійну частини.

Метою статті є дослідження вітчизняного досвіду складу, калькулювання та розподілу витрат в металургійній промисловості.

Викладення основного матеріалу. Однією з головних умов ефективного управління металургійним або будь – яким виробничим підприємством є отримання повної, своєчасної та достовірної інформації про витрати, які формують собівартість продукції (робіт, послуг). Собівартість як термін використовується в різних значеннях і більш конкретного змісту набуває в супроводі певного визначення «виробнича собівартість», «собівартість реалізованої продукції», «повна собівартість» тощо. В. Даль трактував собівартість як «свою ціну», тобто скільки щось коштує для себе. Як економічна категорія собівартість має історичний характер, досить часто змінюється з точки зору методики визначення та складових елементів. Проблеми формування собівартості продукції постійно розглядаються в роботах М.Г. Чумаченко, С.Ф. Голова, В.Н. Зоріної, І. Івашкіної, Н.В. Задорожної і багатьох інших. Ці роботи присвячені визначенню сутності витрат, необхідності та напрямках їх класифікації для потреб фінансового й управлінського обліку, окремим аспектам калькулювання собівартості продукції та деяким іншим питанням. Але неоднозначність і важливість цього показника зумовлює необхідність подальшого його вивчення, розробки пропозицій, спрямованих на вдосконалення визначення собівартості продукції, зниження трудомісткості цієї процедури. Собівартість продукції являє собою грошове вираження величини ресурсів, використаних на її виготовлення. Інакше кажучи, собівартість продукції – це сума витрат, які здійснені для виробництва продукції. Слід зазначити, що собівартість продукції має важливе значення і з державної точки зору, оскільки певною мірою впливає на суми ПДВ і податку на прибуток підприємств, а отже, і на формування державного бюджету.

Дані про витрати на виробництво по економічних елементах визначаються в розрахунках до бізнес-планів підприємств і приводяться в звітності в обсязі, що охоплює усі витрати даного періоду, незалежно від того, що деяка частина з них може бути не зв'язана безпосередньо з діяльністю по виробництву продукції. Щоб визначити дійсну величину витрат на виробництво продукції, тобто собівартість, підсумкові величини загальних витрат на виробництво приходиться корегувати на основі спеціальних розрахунків і даних бухгалтерського обліку.

Розрахунок собівартості одиниці продукції даного виду і називається калькуляцією у власному змісті цього слова. У практиці економічної роботи прийнято розрізняти наступні види калькуляцій: нормативні, проектно-планові (кошторисні) і звітні. Забезпечення порівнянності даних калькуляції різних видів вимагає при їхньому складанні керуватися єдиною номенклатурою калькуляційних статей витрат [1, 2].

За типовим положенням з плану, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), затвердженим постановою Кабінети Міністрів України від 26.04.1996р. №473, собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Починаючи з 2000 року методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентовані П(с)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом МФУ від 31.12.1999 року зі змінами і доповненнями. Причому

зміни та доповнення у поданий нормативний документ вносилися чи не найчастіше, що також підтверджує важливість формування інформації про витрати та існування не до кінця вирішених питань [3].

Пунктом 11 П(с)БО 16 «Витрат» передбачено визначення виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість визначається витратами того конкретного підрозділу (ділянки, цеху), де виготовляється продукція. До її складу включені: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати; розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Згідно ст. 138 Податкового кодексу України, який набув чинності з 01.04.2011 р. „... витрати підприємства поділяються на витрати операційної діяльності та інші витрати...” Передбачено до витрат операційної діяльності відносити лише собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка, в свою чергу (згідно п.138.8), складається з прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів; вартості придбаних послуг, пов'язаних безпосередньо з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданих послуг; інших прямих витрат, в тому числі з придбання електричної енергії. Таким чином, до витрат операційної діяльності відносяться лише прямі витрати, а загальновиробничі витрати віднесені на інші витрати (п.138.10). Наведений підхід до формування собівартості не відповідає П(с)БО 16 (наведено вище) та міжнародній практиці відносно визначення собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Багато вищенаведених дослідників розглядають поняття собівартості наступним чином. Як економічна категорія собівартість являє собою: основу для обліку та контролю за рівнем витрат на випуск і реалізацію продукції; слугує базою ціни товару і її нижньою межею, «обмежувачем» для виробника (підприємство не може встановлювати ціну нижчу за собівартість, оскільки воно матиме збитки); визначає прибуток і рентабельність; відбиває ефективність використання виробничих ресурсів, впровадження нових технологій та нововведень, удосконалення системи організації та управління виробництвом; є важливим елементом економічного обґрунтування управлінських та інвестиційних рішень.

Виділяють принципи формування собівартості продукції: чітке розмежування витрат підприємства по сферах господарської діяльності — виробнича, адміністративна, капітальні вкладення, невиробнича, збутова; безпосередній зв'язок витрат з процесами виробництва та обігу; зміщення витрат в процесі відтворення для відновлення основної виробничої діяльності; повний облік фактичних витрат незалежно від рівня дотримання встановлених норм та умов; прямий зв'язок витрат на виробництво продукції з визначеним періодом часу. В господарській практиці склад витрат, які включають в собівартість промислової продукції, визначається в централізованому порядку.

Зважаючи на зазначене, можна відмітити, що до виробничої собівартості включаються як прямі, так і непрямі (загальновиробничі) витрати. Прямі на підставі первинних документів включаються у виробничу собівартість конкретних видів продукції та ніяких питань не викликають. Але інша справа – непрямі (загальновиробничі) витрати. Саме вони є чи не найбільшою проблемою методики формування собівартості продукції сьогодні, а точніше, з моменту введення в дію П(с)БО 16 «Витрати». Пунктом 16 вищеназваного стандарту передбачено розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні або, інакше кажучи, на ті, які залежать від обсягу діяльності (тобто виробництва) і які не залежать від нього. При цьому визначено, що і ті, і інші пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом ділянок, цехів. Це робить їх аналогічними, але автори П(с)БО 16 «Витрати» цього не враховують і створюють найсуттєвіші проблеми включення їх у собівартість продукції. Наприклад, на даний час на підприємствах поділяють витрати у процентному співвідношенні, тобто приблизно визначається сума тих чи інших витрат. Підтвердженням цього є пункт 260 «Методичних

рекомендацій по формуванню собівартості продукції у промисловості», де сказано: «Слід відзначити, що абсолютно точного розподілу витрат на постійні та змінні не може бути, оскільки є витрати, які включають як змінні, так і постійні». Взагалі підприємства можуть використовувати різноманітні підходи до калькуляції витрат при складанні звітності. Так, існує метод калькулювання повних витрат (Full – Absorption Costing) – метод калькулювання, який передбачає включення в собівартість всіх (змінних та постійних) витрат та метод калькулювання змінних витрат (Variable Costing) – передбачає включення в собівартість продукції тільки змінних витрат. Звідси випливає, що відмінність Full – Absorption Costing від Variable Costing є в підході до постійних виробничих витрат.

З метою розподілу непрямих витрат використовують наступні методи:

- метод прямого розподілу (Direkt Allocation Method) – це метод розподілу витрат підрозділів, які є обслуговуючими, при якому їх витрати списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів;

- метод послідовного розподілу (Step – Down Allocation Method) – метод розподілу витрат підрозділів, які є обслуговуючими, згідно якого витрати кожного підрозділа розподіляються послідовно між виробничими підрозділами та іншими підрозділами;

- метод розподілу взаємних послуг (Interaktion Allocation Method) – метод розподілу витрат підрозділів, які є обслуговуючими, згідно якого витрати кожного підрозділа розподіляються з врахуванням взаємних послуг;

- метод одночасного розподілу (Reciprocal Allocation Method) – метод розподілу витрат підрозділів, який передбачає розподіл взаємних послуг за допомогою вирішення системи рівнянь;

- калькулювання на підставі діяльності (Activiti – Based Costing) – система калькулювання, яка передбачає групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з потреби останніх в відповідних видах діяльності;

- метод вартості продажів (Sales Value Allocation Method) – метод розподілу сумісних витрат пропорційно доходу від продажів кожного сумісного продукту в точці розділу;

- метод чистої вартості реалізації (Net Realizable Value Allocation Method) – метод розподілу сумісних витрат пропорційної чистій вартості реалізації сумісних продуктів в точці розподілу;

- метод валового прибутку (Gross Profit Allocation Method) – метод розподілу сумісних витрат з використанням стабільного відсотка валового прибутку, який застосовується для кожного сумісного продукту.

В залежності від характеру виробничої діяльності виділяють основні системи калькулювання:

- калькулювання по заказах (Job – Order Costing) – система калькулювання собівартості продукції на підставі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або по окремій партії виробів;

- калькулювання по процесах (Process Costing) – це система калькулювання собівартості продукції на підставі групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва;

1) калькулювання по процесах з використанням середньозваженої собівартості – при використанні цього метода не враховується незавершене виробництво, оскільки передбачається, що його вже враховували в звітному періоді;

2) калькулювання по процесах з використанням метода ФАЙФО – передбачається, що витрати поточного періоду пов'язані, в першу чергу, з завершенням тієї продукції, яка залишалась недопрацьованою;

- операційне калькулювання (Operation Costing) – гібридна система калькулювання, в якій використовуються облік прямих матеріальних витрат по заказах та конверсійних витрат по процесах [4, 5].

Для розрахунку виробничої собівартості в практиці українські підприємства використовують наступні методи: метод повного розподілу витрат – „Full – Absorption Costing”; метод, в основу якого покладено включення в собівартість продукції лише змінних (або прямих) витрат – „директ – костинг”. Обидва методи повністю відповідають один одному в підході до обліку невиробничих витрат. Основна відмінність в тому, що в першому методі постійні загальновиробничі витрати після розподілу включаються в собівартість виробленої продукції, а в другому – вважаються витратами звітного періоду. При цьому варто відмітити, що метод „Full – Absorption Costing” обов'язковий при складанні фінансової та податкової звітності в багатьох країнах [3, 6, 7]. Але на практиці використовують зазвичай метод директ – костинг. Але з правила, як зазначає К.Друрі, є виключення: в Фінляндії бухгалтерські норми не зобов'язують підприємства використовувати при складанні звітності для зовнішніх користувачів системи калькуляції з повним розподілом витрат, тому підприємства використовують системи калькулювання по змінним витратам [8].

Як зазначає Алла Озеран „...методика, визначена Кодексом, логічна, адже великим недоліком системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу загальновиробничих витрат: по – перше, між собівартістю реалізованої продукції і собівартістю запасів, по – друге, між самими об'єктами обліку... Одним з недоліків системи змінних витрат – це проблема розподілу загально виробничих витрат на постійні та змінні, для чого необхідні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат...”

Згідно П(с)БО 16, загальновиробничі витрати в складі постійних та змінних витрат включаються в собівартість виробленої продукції, а постійні нерозподілені загально виробничі витрати відносяться на собівартість реалізованої продукції. Звідси, якщо виробництво та реалізація співпадають, то немає істотної різниці, чи будуть розподілені загальновиробничі витрати. Але на металургійних підприємствах, як правило, сума реалізованої продукції не співпадає з сумою виготовленої продукції, тому питання розподілу витрат залишається актуальним.

Як свідчать Рекомендації по бухгалтерському обліку і фінансової звітності, прийнятими UNCTAD та Концепція методики спрощеного обліку доходів и витрат, затверджена рішеннями Методологічної ради по бухгалтерському обліку при Міністерстві фінансів України від 29.09.2010 р. № 161, варто використовувати порядок визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції, передбачений п.138.8 Податкового Кодексу, тобто метод директ – костинг (по прямих або змінних витратах). Загальновиробничі витрати поряд з адміністративними та збутовими необхідно визнавати витратами звітного періоду та списувати на фінансовий результат від операційної діяльності. З вищенаведеного випливає, що на даний час розподіл витрат на постійні та змінні постає гостро, тому як від точності розрахунків залежить і сума сплати податків в бюджет, і сума отриманого прибутку.

Висновки. Витрати, зв'язані з діяльністю підприємства, не можна розглядати як твердо фіксовані величини чи сферу, що не допускає впливу. Витрати можуть бути і повинні стати об'єктом управління. Якщо вдасться зменшити їх шляхом ефективного управління без зниження обсягу реалізації, валових доходів, якості торгового обслуговування, то створюється можливість збільшення прибутку. Часто в підході до управління витратами найпоширенішою є застаріла точка зору, відповідно до якої витрати повинні бути знижені за будь-яку ціну до найнижчого, нижче мінімально припустимого їхнього рівня.

Кожна пропозиція підвищити витрати на рекламу, збільшити чисельність торговельно - оперативного персоналу, підвищити кваліфікацію працівників розглядається як марнотратство. І, як результат, відмовлення від таких пропозицій - звуження можливостей для розширення підприємства, уповільнення темпів реалізації товарів і прибутку.

Список використаних джерел:

1. Издержки промышленности / Под ред. проф. Адамова В. Е. - М.: Финансы и статистика, 1987.
2. Экономика (теория и практика предпринимательства) / Под ред. Камаева. В. Д. — М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана. 1993.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 р. під № 27/4248
4. Hilton R.W., Maker M.W., Selto F.H. Cost Management: Strategies for Business Desions. – McGraw Hill, 2000.
5. Horngren C.T., Foster G., Datar S.M. Cost Accounting: A Managerial Emphasi. – 10 th ed. – Prentice Hall, 2000.
6. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10 – е изд.; пер. с англ. – СПб: Питер, 2007. – 1008 с.
7. Голов С. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность малых и средних предприятий / С.Ф.Голов//Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. - №10. - С. 3 – 15.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. (учеб.). – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2002. – 1071 с.

Ключові слова: витрати, собівартість, калькуляція, методи калькулювання.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, калькуляция, методы калькулирования.

Key words: costs, cost price, cost distribution, cost distribution methods.

УДК 658.5.011

Голіонко Н.Г., асистент, ДВНЗ
«Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»

ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ ЕЛЕКТРОННОГО БІЗНЕСУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Голіонко Н. Г. Передумови розвитку електронного бізнесу на вітчизняних фармацевтичних підприємствах. У статті проаналізовано ендогенні та екзогенні чинники, які можуть впливати на розвиток електронного бізнесу на вітчизняних підприємствах. Наявність таких позитивних та негативних передумов визначає можливості подальшого переходу до технологій електронного бізнесу.

Голионко Н. Г. Предпосылки развития электронного бизнеса на отечественных фармацевтических предприятиях. В статье проанализированы эндогенные и экзогенные факторы, которые могут влиять на развитие электронного бизнеса на отечественных предприятиях. Наличие таких позитивных и негативных предпосылок определяет возможности дальнейшего перехода к технологиям электронного бизнеса.

Golionko N. Pre-conditions of Electronic Business Development at Domestic Pharmaceutical Enterprises. The article analyses endogenous and exogenous factors that can influence development of electronic business at domestic enterprises. The presence of such positive and negative pre-conditions determines possibilities of further passing to technologies of electronic business.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання вітчизняних підприємств характеризуються високою динамічністю середовища, яка пов'язана із необхідністю