

УДК 657:474.51:631

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ВІТЧИЗНЯНИХ НОРМАТИВНИХ АКТАХ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ



Т.В. Давидюк, д.е.н., проф.

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», Харків, Україна

Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення.

Проаналізовано зміст вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та діючих методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) щодо представлених в них методах калькулювання, проведено порівняння їх з методами, представленими в теорії управлінського обліку.

Ключові слова: метод обліку витрат, метод калькулювання, позамовний метод калькулювання, попроцесний метод калькулювання, директ-костинг калькулювання, стандарт-кост калькулювання, нормативний метод калькулювання

Давидюк Т.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отечественных нормативных актах: направления совершенствования.

Проанализировано содержание отечественных стандартов бухгалтерского учета и действующих методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предмет представленных в них методах калькулирования, проведено сравнение их с методами, обоснованными в теории управленческого учета.

Ключевые слова: метод учета затрат, метод калькулирования, позаказный метод калькулирования, попроцесный метод калькулирования, директ-костинг калькулирования, стандарт-кост калькулирования, нормативный метод калькулирования

Davyduk T.V. Methods of cost accounting and calculation of production costs in the domestic regulations: directions of improvement.

A content analysis of national accounting standards and operating guidelines for planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) on the subject presented in their methods of calculation, a comparison of the methods in management accounting theory.

Keywords: cost accounting method, calculation method Custom method of calculation, Process cost calculation method, direct costing calculation, cost calculation standard, normative method of calculation

Конкурентоспроможність вітчизняних компаній на внутрішніх та зовнішніх ринках збуту змушує їх не лише орієнтуватись на забезпечення високої якості продукції та задоволення потреб споживачів, але й особливу увагу звертати на обсяг понесених при цьому виробничих витрат, підходів до визначення собівартості продукції (робіт, послуг).

Сучасні реалії кожної компанії примушують шукати не лише напрями збільшення доходів, але й мінімізації витрат через застосування різних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

При визначенні методичних аспектів облікової політики в частині визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) вітчизняні підприємства керуються методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Такі методичні рекомендації розроблено для підприємств житлово-комунального господарства, сільськогосподарських, транспортних, будівельних, торгівельних, промислових підприємств, підприємств, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, підприємств кіновиробництва.

У практиці вітчизняних підприємств бухгалтери використовують традиційні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), адже в П(С)БО 16 «Витрати» [14] окреслено лише правила обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Представники бухгалтерських служб підприємств, установ, організацій України ігнорують прогресивні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), розмаїття яких представлено в теорії управлінського обліку, саме цей факт свідчить про те, що обрані традиційні методи калькулювання не відповідають інформаційним запитам менеджменту і не дозволяють приймати ефективні управлінські рішення щодо ціноутворення продукції (товарів, робіт, послуг), що базується на показниках обсягу понесених витрат на виробництво продукції (надання

послуг, виконання робіт). Проте питання щодо обрання методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) не є винятково складовою управлінського обліку, адже не залежно від того, чи ведеться управлінський облік на підприємстві чи ні, питання щодо обрання методу калькулювання є важливим елементом облікової політики підприємства, а отже й важливою складовою фінансового обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питанням розвитку теорії та методології управлінського обліку, зокрема, в частині методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) присвячено праці як зарубіжних науковців, зокрема, Х. Ганта, Ч. Гаррісона, К. Друрі, Г. Емерсона, Ч. Хорнгрена, так і вітчизняних вчених-економістів, зокрема: І.А. Білоусової, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Л.В. Нападівської, М.І. Скрипник, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченка та ін.

Значну кількість пропозицій щодо розширення кола використання методів калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), їх класифікації, присвячено дисертаційні дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Так, проведений аналіз бази авторефератів дисертацій, представлений на сайті Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського свідчить, що починаючи з 1998 року дисертацій, де в назву було винесено слово «калькулювання» присвячено 13 робіт, зокрема, Л.Ф. Андреева (1998 р.), С.В. Бойко (2005 р.), Ю.Ю. Корнієнко (2002 р.), М.В. Корягіна (1999 р.), О.А. Лукашової (2005 р.), Ю.Ю. Миронової (2011 р.), О.П. Погрібної (2001 р.), Л.В. Почапської (2003 р.), С.В. Сисюк (2008 р.), Т.В. Трофімової (2001 р.), О.М. Чабанюка (2010 р.), Є.В. Шляхова (2007 р.), С.Р. Яцишина (2003 р.).

Проведений аналіз змісту цих авторефератів свідчить, що дослідники аналізували методи калькулювання для хлібопекарних підприємств, підприємств машинобудування, освітніх закладів, санаторно-курортних установ, транспортних підприємств та інших вітчизняних підприємств галузей економіки України. Проте питанням відповідності висвітлених в них положень чинним стандартам бухгалтерського обліку та іншим

вітчизняним документам присвячено недостатньо уваги.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Незважаючи на підвищену увагу науковців до питань використання такого елементу методу бухгалтерського обліку як калькулювання, обґрунтування та систематизація традиційних та прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в чинних нормативно-законодавчих актах залишається невирішеним.

Мета статті – проаналізувати зміст П(С)БО та діючих методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на предмет запропонованих в них методів калькулювання, порівняти їх з методами, представленими в теорії управлінського обліку, для розробки рекомендацій щодо систематизації та оптимізації методів калькулювання в окремому нормативному документі.

Виклад основного матеріалу дослідження

Кожен бухгалтер вітчизняного підприємства при відображенні в бухгалтерському обліку витрат керується П(С)БО 16 «Витрати» [14], проте в ньому визначено лише основні принципи обліку витрат і не регламентовано порядок розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств. Згідно чинного законодавством вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) належить до компетенції підприємств, проте потребує допомоги з боку державних та галузевих органів, що виражається в методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Для врахування галузевих особливостей відображення в обліку витрат відповідним міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади (згідно п. 6 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») [1] делеговано право в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробку на базі національних П(С)БО методичних рекомендацій щодо їх застосування.

На сьогодні в Україні затверджено методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), перелік яких представлено в табл. 1.

Таблиця 1. Аналіз положень методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) щодо методів калькулювання

Нормативний документ	Метод калькулювання
1	2
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [15]	Калькулювання собівартості продукції за статтями (п. 16) Під час планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР повинна забезпечуватися порівняльність планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат (п. 37)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [3]	Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (п. 3.1)

Продовження таблиці 1

1	2
Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [9]	Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів (п. 8) Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) по окремих видах витрат. За допомогою калькулювання визначаються собівартість одиниці робіт (послуг), всього їх обсягу, собівартість виробництва по окремих структурних підрозділах підприємства, по різних виробничих процесах і в цілому по підприємству (п. 6) Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-костінгу, позамовного методів або простим підрахунком витрат.
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [4]	Підприємство, виходячи з економічної доцільності, встановлює самостійно в наказі про облікову політику перелік статей калькуляції по повній собівартості та порядок їх формування (розрахунку) (п. 1.4) Розрахунки планової собівартості використовуються для планування цін (тарифів), визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку з метою виконання програм розвитку житлово-комунального господарства та визначення економічної ефективності цих заходів та виробництва в цілому (п. 1.5)
Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог П(С)БО [12]	Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути: плановою та фактичною (п. 1) Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт установлюються будівельною організацією (п. 3)
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності [7]	Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат (п. 7)
Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кінотовиробництві [5]	Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг в цехах першої групи здійснюється за позамовним методом, а другої – за простим однопредельним методом (п. 67)
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [10]	Нові підходи до калькулювання собівартості продукції, суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат відкриває система «директ-костінг» (п. 364) За вибором об'єкта обліку виробничих витрат усі існуючі системи можна підрозділити на основні методи: позамовний та попередельний (п. 366) Витрати на серійне і масове виробництво деталей та вузлів враховуються за допомогою нормативного методу (п. 376) При обліку й калькулюванні однорідної продукції або послуг допоміжних виробництв, що не мають незавершеного виробництва, застосовується однопредельний метод, або так званий простий (п. 387)
Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту [13]	Підприємство обирає та розробляє власну систему обліку і калькулювання витрат, яка є найбільш зручною для прийняття оперативних рішень та планування собівартості (п. 2.3)
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [8]	Для визначення планової собівартості окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт) складають планові калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт установлюються будівельною організацією (п. 3)
Методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції [6]	Розрізняють декілька видів калькуляцій – планові, фактичні (звітні), нормативні, кошторисні (п. 7.8) За невеликої кількості продукції або замовлень застосовується позамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (послуг), а саме: об'єктом обліку витрат є окреме виробниче замовлення або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес (п. 8.1.4) Переважаючим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на поліграфічних підприємствах є попроцесний метод з позамовним обліком прямих витрат і застосуванням елементів нормативного методу, який базується на використанні прогресивних норм витрат матеріальних і трудових ресурсів (п. 8.1.6) Попроцесний (попередельний) метод обліку витрат і калькулювання собівартості видавничої продукції може використовуватись багатопрофільними видавництвами, які випускають великі обсяги різноманітних видань (п. 9.4.3)

Продовження таблиці 1

1	2
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України [11]	При обліку й калькулюванні однорідної продукції або послуг допоміжних виробництв, що не мають незавершеного виробництва, застосовується однопредельний метод, або так званий простий (п. 8.18) У разі застосування попереднього методу використовуються елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм (п. 8.19) Дані зведеного обліку використовуються під час складання калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції (п. 11.2)

Джерело: Власна розробка автора

Порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у методичних рекомендаціях розкриває загальні правила калькулювання собівартості у галузях, для яких ці рекомендації розроблено. Проаналізований зміст цих

методичних рекомендацій свідчить, що лише в п'яти з них чітко визначено методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) (табл. 2).

Таблиця 2. Систематизація інформації щодо методів калькулювання, наведених в методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

<i>Метод калькулювання</i>	<i>Методичні рекомендації</i>
Позамовний	— методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); — методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013 р.); — методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.)
Простий (однопредельний)	— методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); — методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.)
Нормативний	— методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.)
Попроцесний (попередельний)	— методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.); — методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ № 124 від 14.05.2013 р.); — методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ № 87 від 29.04.2013 р.)
Стандарт-кост	— методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.)
Директ-костинг	— методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.)

Джерело: Власна розробка автора

Кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та стратегії самостійно визначає правила і процедури калькулювання собівартості продукції, не виходячи, однак, за межі П(С)БО 16 «Витрати» [14] та методичних рекомендацій, наведених в табл. 2, і відображає їх в своїй облікової політиці.

Провідна роль в П(С)БО 16 «Витрати» [14] відводиться саме обліку витрат, а калькулюванню собівартості відводиться другорядна роль. Характеристики обраного методу обліку виробничих витрат визначають способи подальшого калькулювання собівартості. Невеликі

компанії не мають можливості здійснити належним чином організацію калькулювання собівартості продукції, оскільки бухгалтер виконує також функції фінансиста та економіста. Керівництво ж великих компаній, відмовляючись від здійснення калькулювання собівартості своєї продукції, обмежує можливості оперативного прийняття оптимальних рішень щодо формування маркетингової і цінової політики, управління витрати і тим самим звужує напрямок зростання прибутку і рентабельності.

Цілком погоджуємось з думкою М.Б. Кулинич та В.В. Фреюк, які відмічають: «... ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості» [2].

Дані таблиці 2 свідчать про те, що проаналізовані методичні рекомендації містять ряд недоліків:

1) відсутність розшифрування сутності та змісту запропонованих методів калькулювання;

2) відсутність такого необхідного і невід'ємного елементу методики бухгалтерського обліку як кореспонденція рахунків з обліку витрат, при використанні того чи іншого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;

3) відсутність інформації про можливість використання таких методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції як: абзорпшен-костинг, АВС-методу, таргет-костингу, кайзер-костинг та ін.

Аналіз положень різних методичних рекомендацій свідчить про відсутність змістовності у розділах, присвячених плануванню витрат. Розробка методик планування витрат у нових умовах стає прерогативою кожного конкретного підприємства, що, в свою чергу, потребує розробки єдиного стандарту бухгалтерського обліку (методичних рекомендацій, інструкції із застосування методів калькулювання).

Цілком підтримуємо позицію Н.В. Глукевич, яка відмічає, що «... необхідно у національних положеннях стандартах бухгалтерського обліку для цілей управлінського обліку передбачити можливість застосування інших методик обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що сприятиме співставності, взаемвикористанню й аналітичності показників фінансової і управлінської звітності та належному обліково-аналітичному забезпеченню процесу прийняття управлінських рішень в системі менеджменту» [16].

Вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості залежить від конкретного завдання, що стоїть перед керівництвом компанії. В теорії управлінського обліку виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

— за повнотою включення витрат до собівартості продукції («директ-костинг», «абзорпшен-костинг»);

— за цільовим зниженням витрат («таргет-костинг», «кайзер-костинг», «стандарт-костинг», система «точно в строк», стратегічне управління витратами);

— з метою безперервного удосконалення витрат (функціональний облік – метод АВС, система управління менеджментом, бенчмаркнг – еталонне порівняння).

Суттєвою перевагою деяких документів (наприклад, методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ № 373 від 09.07.2007 р.) та методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ № 65 від 05.02.2001 р.)) є те, що у них запропоновано використовувати такі методи калькулювання як, директ-костинг та стандарт-кост. Тим самим встановлено орієнтир на прогресивні методи калькулювання, що давно використовуються в зарубіжних компаніях та мають ряд значних переваг, проте підходи до практичної реалізації цих методів відсутні.

При складанні фінансової звітності за МСФЗ існує альтернатива у вигляді вибору однієї з двох форм звіту про прибутки і збитки. Цей звіт можуть формувати за функціями та за характером, останній варіант дозволяє відображати детально витрати та зміни запасів готової продукції і незавершеного виробництва, що в підсумку формує собівартість реалізованої продукції. Така форма звіту відповідає формі звіту, що застосовується при методах обліку повних і змінних витрат (абзорпшен-костинг, директ-костинг) і дозволяє відображати додаткові показники, що є корисним для потреб управління.

Основною проблемою таких методів як: «таргет-костинг», «кайзер-костинг», система управління менеджментом, бенчмаркнг – еталонне порівняння, є те, що вони в своїй більшості є теоретичним плануванням прибутку і не можуть слугувати інструментом для визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Виходом з даної проблеми може стати впровадження абзорпшен-костингу, директ-костингу, АВС-методу, на підприємствах України, оскільки в полі зору перебуває цільова собівартість, ці методи дозволяють знаходити нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що вимагають інноваційного мислення.

У вітчизняній практиці організації обліку витрат і калькулювання собівартості застосування таких методів, як «таргет-костинг» та «кайзер-костинг» принесе очікуваний результат в галузях, що займаються випуском соціально важливих видів продукції та виконують соціально затребувані роботи і послуги (транспорт, будівництво, харчова промисловість, житлово-комунальне господарство та ін.). В таких галузях органи державної влади мають можливості впливати на процес ціноутворення, проводити

політику «утримання цін», а тому застосування цих методів калькулювання дозволить скоротити обсяги державних дотацій і фінансових допомог збитковим підприємствам.

ABC-метод варто використовувати в галузях з більшою часткою в собівартості продукції накладних розподілених витрат, що дозволить відслідковувати причини виникнення накладних витрат і їх розподілу між об'єктами обліку на підставі фактичних вимірників.

Застосування зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у вітчизняній практиці вимагає докорінних змін традиційних підходів до калькулювання, перегляду поглядів на його значення в управлінні діяльністю компанії. Вітчизняним компаніям варто відмовитись від затратного методу ціноутворення, використовувати ціну готової продукції в якості інструменту управління його собівартості і підвищення його конкурентоздатності.

Проведений аналіз методичних рекомендацій свідчить про відсутність вичерпної інформації в них про методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Тож вважаємо, що на законодавчому рівні повинна бути розроблена єдина інструкція чи внесено ґрунтовні зміни до змісту П(С)БО 16 «Витрати» з вичерпним переліком методів калькулювання, що дасть можливість обирати кожним підприємством

самостійно метод калькулювання із запропонованого переліку при чому враховувати структуру управління, технологію виробництва (надання послуг, виконання робіт), а отже коригувати управлінські рішення залежно від зміни ринкової кон'юнктури.

Висновки

Отже, наявність проблем, визначених при здійсненні порівняння положень різноманітних методичних розробок з обліку витрат та характеристики невідповідностей методичних рекомендацій чинному нормативно-правовому забезпеченню і потребам практики, дає можливість означити деякі орієнтири змін, які необхідні для удосконалення методичного забезпечення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) вітчизняних підприємств і які, в перспективі, слугуватимуть удосконаленню методичного забезпечення управлінського обліку та забезпеченню його узгодженості з фінансовим обліком.

Висновки про недосконалість методичних розробок з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та окреслені орієнтири з їх удосконалення слугуватимуть цілям подальшої розробки конкретних кроків, спрямованих на покращення методичного забезпечення управлінського обліку.

Abstract

Accountants of Ukrainian enterprises use traditional methods of calculation that do not correspond to information requests of management and do not allow taking effective management decisions about pricing of products, based on indicators of volume of production costs. Objective of article – analyze the content of existing methodological recommendations by planning, accounting and calculation cost price of production by calculation methods, comparing their with methods that represented in management accounting for developing recommendations by systematization and optimization of calculation methods in regulatory documents.

A content analysis methodological recommendations indicates the such disadvantages: is absent deciphering of essence and content of proposed calculation methods; is absent correspondence of accounts by cost accounting, when using the method of calculation; is absent information about possibility use of such calculation methods as absorption costing, ABC method, Target costing, Kaizen costing and etc.

Proved that at a legislative level should be designed unified instruction or made changes in content of Accounting standard 16 "Expenses" with exhaustive list of calculation methods that will allow enterprises to choose independently calculation method from proposed list considering the management structure, production technology and also to correct management decisions depending on changes of market conditions.

JEL Classification: M41, M11, D24.

Список літератури:

1. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
2. Кулинич М.Б., Фреюк В.В. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М.Б. Кулинич, В.В. Фреюк // АГРОСВІТ.– 2014. – № 7. – С. 63-68.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства (наказ Держбуду України № 47 від 06.03.2002 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
5. Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кінотовиробництві (наказ Міністерства культури і туризму України № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
6. Методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ Державного комітету телебачення і радіомовлення України № 87 від 29.04.2013 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності (наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 573 від 31.12.2010 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
9. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ Міністерства транспорту України № 65 від 05.02.2001 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
10. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14.05.2013 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
12. Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог П(С)БО (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 64 від 29.03.2002 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
13. Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту (наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України № 72 від 25.03.2008 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
15. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (постанова КМУ № 830 від 20.07.1996 р.). – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
16. Тлущкевич Н.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: управлінський аспект / Н.В. Тлущкевич // Тези доповідей відкритої Міжнародної інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». – *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/mizhnarodni-standarti-finansovo%D1%97-zvitnosti-upravlinskij-aspekt/?fdx_switcher=true.

References:

1. Zakon Ukrainy Pro bukhhalterckyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [About accounting and financial reporting in Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
2. Kulynych M.B., Freiuk V.V. (2014). Vzaiemozviazok metodiv kalkuliuvannia i metodiv obliku vytrat u vitchyzniznii i mizhnarodnii oblikovii praktytsi [Correlation methods of calculation and methods of cost accounting in domestic and international accounting practice] AGROSVIT, (7), pp. 63-68.
3. Nakaz Ministerstva aharnoї polityky Ukrainy (18.05.2001) № 132. Metodychni rekomendatsii z planuvannia obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskikh pidpryemstv [Methodical recommendations on planning, accounting and costing of products (works, services) the agricultural enterprises]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
4. Nakaz Derzhbudu Ukrainy (06.03.2002) № 47. Metodychni rekomendatsii z planuvannia obliku i kalkuliuvannia sobivartosti robit (posluh) na pidpryemstvakh i v orhanizatsiakh zhytlovo-komunalnoho gospodarstva [Methodical recommendations on planning, accounting and calculating the Prime cost of works (services) on the enterprises and organizations of housing and communal services]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
5. Nakaz Ministerstva kultury i turyzmu Ukrainy (10.10.2007) 1238/0/16-07. Metodychni rekomendatsii z formuvannia vyrobnychoї sobivartosti produktsii (robit, posluh) u kinovyrobnytstvi [Methodical

- recommendations on forming the cost of production of goods (works, services) in film production]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
6. Nakaz Derzhavnoho komitetu telebachennia i radiomovlennia (29.04.2013) № 87. Metodichni rekomendatsii z formuvannia skladu vytrat i sobivartosti vydavnychoi ta polihrafichnoi produktsii [Methodical recommendations on forming the cost structure and the cost of publishing and polygraphic production]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 7. Nakaz Ministerstva ekonomiky ta z pytan yevropeickoi intehratsii Ukrainy (22.05.2002) № 145. Metodichni rekomendatsii z formuvannia skladu vytrat ta poriadku yikh planuvannia u torhivelnii dialnosti [Methodical recommendations on the composition of expenditure and order of planning in trading activities]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 8. Nakaz Derzhavnoho komitetu budivnytstva, arhitektury ta zhitlovoi polityky Ukrainy (31.12.2010) №573. Metodichni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti budivelno-montazhnykh robot [Methodical recommendations on forming the cost of construction and installation works]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 9. Nakaz Ministerstva transportu Ukrainy (05.02.2001) № 65. Metodichni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti perevezen (robit, posluh) na transporti [Methodical recommendations on the formation of the transportation cost (works, services) in transport]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 10. Nakaz Ministerstva promyslovoi polityky Ukrainy (09.07.2007) № 373. Metodichni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti [Methodical recommendations on formation of products cost (works, services) in industry]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 11. Nakaz Derzhavnoho ahenstva lisovykh resursiv Ukrainy (14.05.2013) № 124. Metodichni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) na pidpryemstvakh, shcho nalezhat do sfery upravlinnia Derzhavnoho ahenstva lisovykh resursiv Ukrainy. [Methodical recommendations on formation of products cost (works, services) at the enterprises belonging to the sphere of management of State forest resources Agency of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 12. Nakaz Derzhavnoho komitetu budivnytstva, arhitektury ta zhitlovoi polityky Ukrainy (29.03.2002) №64. Metodichni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti proectno-vyshukuvalnykh robot z urakhuvanniam vymoh P(S)BO [Methodical recommendations on the formation cost of the project-search work with the requirements of P(S)A]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 13. Nakaz Ministerstva z pytan zhytlovoho-komunalnoho hospodarstva Ukrainy (25.03.2008) № 72. Metodichni rekomendatsii shchodo vuznachenia povnoi sobivartosti posluh miskoho elektrotransportu [Methodical recommendations on determination of total cost services municipal electric transport]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 14. P(S)BO 16 "Expenses". Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 15. Postanova CMU (20.07.1996) № 830. Typove polozhenia z planuvania, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti naukovo-doslidnykh ta doslidno-konstruktorskykh robot [Model provision planning, accounting and calculation of the cost of research and development work]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
 16. Tluchkevych N.V. International financial reporting standards: the management dimension. Theses of reports of the open International Internet conference "IFRS: research, science, practice and implementation". Retrieved from http://konf.amsfo.com.ua/mizhnarodni-standarti-finansovo%D1%97-zvitnosti-upravlinskij-aspekt/?fdx_switcher=true.

Надано до редакційної колегії 08.01.2016

Давидюк Тетяна Вікторівна / Tetyana V. Davyduk
dtw9791@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення [Електронний ресурс] / Т. В. Давидюк // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 1 (23). – С. 6-13. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n1.html>