

УДК 657.47:334.71

А.Л.Романчук,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
В.С.Кравчук,
Буковинська державна фінансова академія,
м. Чернівці

АВС-МЕТОД У СИСТЕМІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПРОМИСЛОВОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

В статті розкрито сутність зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, їх відмінності та класифікація. Особлива увага приділена розгляду особливостей АВС-методу. Авторами розглянуті особливості діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів та їх вплив на оптимальний вибір методу обліку витрат.

В статье раскрыта сущность зарубежных методов учета расходов и калькулирование себестоимости продукции, их отличия, и классификация. Особое внимание уделено рассмотрению особенностей АВС-метода. Авторами рассмотрены особенности деятельности предприятий промышленности строительных материалов и их влияние на оптимальный выбор метода учета расходов.

Essence of methods of account of expenses and calculation of unit cost is exposed in the article, their difference and classification. An authors considers the features of activity of enterprises of industry of building materials and their influence on the optimum choice of method of account of expenses.

Ключові слова: витрати виробництва, калькулювання собівартості, методи обліку, промисловість будівельних матеріалів, об'єкти та методи калькулювання, калькуляційні процедури, АВС-метод, стадії калькулювання.

У ринкових умовах підприємства промисловості будівельних матеріалів наділені господарською самостійністю, працюють за принципами самофінансування, а отже, повинні мати чітке уявлення про окупність різних видів готових виробів, ефективність кожного прийнятого рішення та його вплив на фінансові результати, в тому числі й на величину витрат. Досягнення цього можливе лише завдяки організації ефективної системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що є внутрішньою справою кожного підприємства.

Питанням організації і методології ведення обліку витрат виробництва та калькулюванню собівартості приділяється велика увага з боку практичних і наукових працівників. Адже успішне досягнення цілей, виконання поставлених завдань можливе завдяки правильно обраній системі методів та способів. Вагомий внесок у розв'язанні даної проблематики здійснили праці вчених-економістів: П.С.Безруких, О.С.Бородкіна, К.Друрі, В.Б.Івашкевича, Т.П.Карпової, П.П.Новіченко, В.Ф.Палія, В.В.Сопко, С.А.Стукова, М.Г.Чумаченко, А.Яругової та ін.

Перехід на міжнародні стандарти обліку вимагає гармонізації та адаптації передових методів калькулювання на вітчизняних підприємствах. Сьогодні існують різні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Вибір конкретного методу суттєво впливає на формування цінової політики

підприємства, регулювання його операційної діяльності та виміри трудових зусиль робочих колективів.

Метою статті є розгляд сутності основних зарубіжних методів калькулювання собівартості продукції, розкриття їх особливостей та умов практичного застосування на підприємствах промисловості будівельних матеріалів.

Підприємства промисловості будівельних матеріалів відіграють важливу роль у подальшому розвитку будівельного виробництва. Тому ефективне їх управління через випуск високоякісної продукції за низькими цінами забезпечить не тільки розвиток даної галузі, але сприятиме економічному зростанню країни.

Вважаємо, що в процесі вибору методу калькулювання на підприємствах промисловості будівельних матеріалів більшу увагу слід приділити особливостям технологічного процесу, характеру та умовам реалізації кінцевого продукту. Порівняльна характеристика вищезазначених факторів на підприємствах з випуску будівельних матеріалів наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Характерні ознаки підприємств промисловості будівельних матеріалів та їх вплив на об'єкт та методи калькулювання

Види підприємств Особливості	Підприємства з виробництва цегли	Підприємства з виробництва збірного залізобетону	Підприємства з виробництва щебеню, гравію, піску
Технологічний процес	<p>Послідовно-попередільний процес виробництва</p> <p>розкривні роботи</p> <p>↓</p> <p>видобування</p> <p>↓</p> <p>масобробка</p> <p>↓</p> <p>формування цегли-сирця</p> <p>↓</p> <p>сушіння</p> <p>↓</p> <p>обпалення</p>	<p>Паралельно-попередільний процес виробництва</p> <p>приготування бетонної маси</p> <p>↓</p> <p>приготування арматурних каркасів</p> <p>↓</p> <p>формування, термообробка виробів</p>	<p>Послідовно-попередільний процес виробництва</p> <p>розкривні роботи</p> <p>↓</p> <p>бурові роботи</p> <p>↓</p> <p>видобування</p> <p>↓</p> <p>очищення</p> <p>↓</p> <p>подрібнення каменю, виготовлення кам'яних плит</p>
Продукти виробництва	Глина, цегла	Бетон різних марок, арматурні каркаси, залізобетонні вироби і конструкції	Пісок, гравій, бутове каміння, інші нерудні копалини
Умови реалізації	Упаковка продукції, можливі додаткові транспортні послуги	Можливі додаткові транспортні послуги	Можливі додаткові транспортні послуги
Об'єкт калькулювання	1 м ³ глини, 1 тис. шт. цегли	1 м ³ бетону, 1 кг ділової арматури, 1 шт. залізобетонного виробу	1 м ³ каменю (добутих копалин)

Обґрунтований вибір методу на підприємствах промисловості будівельних матеріалів можливий тільки при глибинному розумінні суті калькуляційних процедур (розрахунків) на кожному етапі виробничого процесу, послідовності дій для точного розподілу витрат між об'єктами калькулювання (рис. 1.).

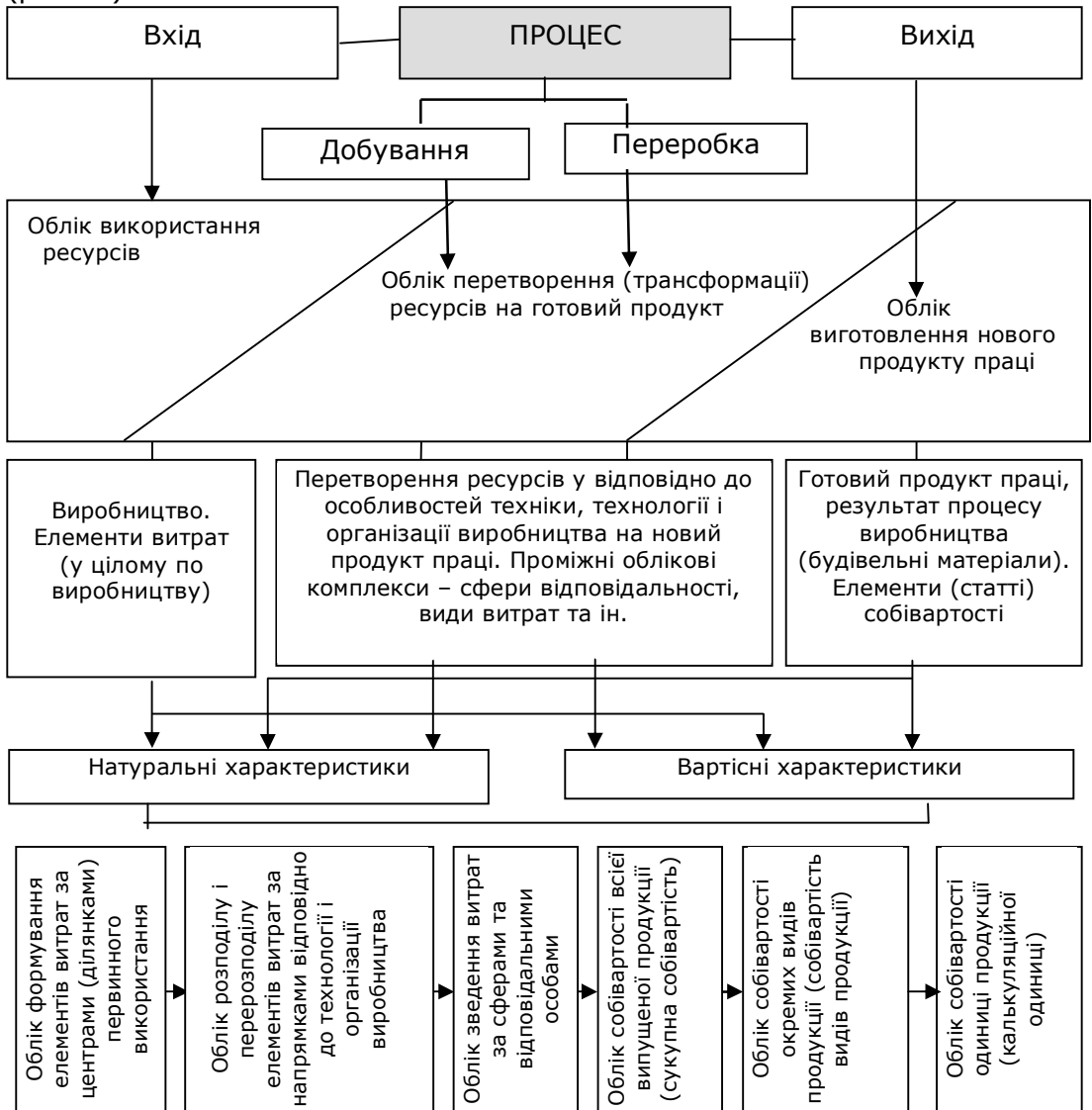


Рис. 1. Калькуляційні процедури в розрізі технологічних етапів виробничого процесу

Перехід обліку на міжнародні стандарти дає змогу впроваджувати передовий зарубіжний обліковий досвід. Методи, які набули широкого розповсюдження серед зарубіжних підприємств, та можливість їх адаптації до специфіки вітчизняних підприємств, зокрема з випуску будівельних

матеріалів, наведено в табл. 2.

Альтернативним методом обліку витрат і калькулювання собівартості для підприємств промисловості будівельних матеріалів є ABC-метод (Activity-Based Costing), який виник порівняно недавно.

Такий метод у вітчизняній науковій літературі має багато різних назв, що обумовлено складністю перекладу оригінальної назви з англійської мови. Зустрічаються такі назви: "калькулювання на основі діяльності" [2, с. 121], "диференційна система" [1, с. 354], "розрахунок собівартості за обсягом господарської діяльності" [3, с.151-155], "вартісний аналіз" [4], "функціонально-процесний метод розрахунку собівартості" [5].

Таблиця 2

Зарубіжні методи обліку витрат і їх використання на підприємствах промисловості будівельних матеріалів

Назва методу	Сутність методу	Переваги	Недоліки	Можливість використання на підприємствах ПБМ
1	2	3	4	5
Стандарт-кост (standard-cost)	1. Попереднє складання нормативної калькуляції. 2. Всі виробничі витрати в обліку повинні бути співставлені із стандартами. 3. Відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартними, повинні бути розподілені по причинах і віднесені на винних осіб	1. Універсальність 2. Контроль за ефективним використанням всіх ресурсів.	1. Складність складання стандартів згідно з технологічною картою. 2. Значна залежність від інфляційних процесів. 3. Неможливість використання при випуску різної продукції.	Можливе використання елементів методу стандарт-кост або застосування цього методу на окремих етапах виробничого процесу (наприклад, процес добування).
Директ-костинг (direct-costing)	Базується на розрахунку скороченої собівартості продукції і визначення маржинального доходу. Основні риси: 1. Облік продукції в розрізі змінних витрат і визначення виробничої собівартості. 2. Облік постійних витрат у цілому по підприємству і віднесення їх на зменшення операційного прибутку.	1. Спрощення і точність обрахунку собівартості. 2. Відсутність розподілу постійних витрат між видами продукції. 3. Можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції. 4. Можливість визначення оптимальної програми випуску і реалізації	1. Можливість використання за умови, що прямі витрати повинні складати більшу частину, однорідність випуску продукції 2. Складність розподілу витрат на постійні і змінні 3. Калькулювання скороченої собівартості не відповідає вимогам вітчизняної системи обліку	Застосування даного методу можливе лише в управлінських цілях, однак значна частина непрямих витрат (енергетичні витрати) ускладнюють процес калькулювання.

	3. Встановлення взаємозалежності між обсягами продажів, собівартістю і прибутком. 4. Визначення точки безбитковості.	продукції.		
Метод JIT (just-in-time)	Передбачає відмову від виробництва крупними партіями і створення безперервного-поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективного використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється в систему управління вартістю. Орієнтація обліку не на контроль за складськими запасами і їх використанням, а на можливі тенденції розвитку виробничого процесу, підвищення якості	1. Спрощує процес обліку виробничих витрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати. 2. Облік матеріалів і незавершеного ви-робництва ведеться на одному рахунку. 3. Більшість непрямих витрат переводяться до категорії прямих, спрощуючи порядок визначення собівартості.	1. Не дає можливість окремо оцінити розмір незавершеного виробництва. 2. Недостатній контроль за наявними ресурсами на підприємстві.	Для вирішення стратегічних цілей та подальшого управління діяльністю підприємства із випуску будматеріалів можливим методом обліку може бути - метод JIT. Однак недостатній контроль за наявними ресурсами підприємства та їх використання в процесі виробництва обмежує подальше впровадження методу.
Метод ABC «Activity Based Costing»	Система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами), а потім розподіл їх між видами продукції. Всі витрати обліковуються в розрізі 4 видів робіт: по випуску одиниці продукції, випуску замовлення, виробництву всієї продукції та загальногосподарськ і роботи.	1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях. 2. Спрощує розрахунок собівартості на всіх етапах процесу виготовлення продукції.	1. Складність повного розподілу всіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість для окремих статей накладних витрат визначити адекватну базу розподілу	Застосування даного методу можливий на підприємствах, що виготовляють різномірну продукцію та мають високотехнологічну структуру виробництва.

В основі методу ABC покладено поопераційний підхід, згідно з яким спочатку розраховується вартість окремих операцій, що виконуються на стадіях розробки, виробництва та продажу продукції, а потім – вартість готової продукції пропорційно до встановленої для кожної операції, бази розподілу.

Припущення, на якому ґрунтується ABC-метод, передбачає, що продукція споживає діяльність, а діяльність споживає певні ресурси. Основні відмінності між традиційними (функціональноорієнтованими) методами калькулювання і системою ABC наведено на рис. 2.

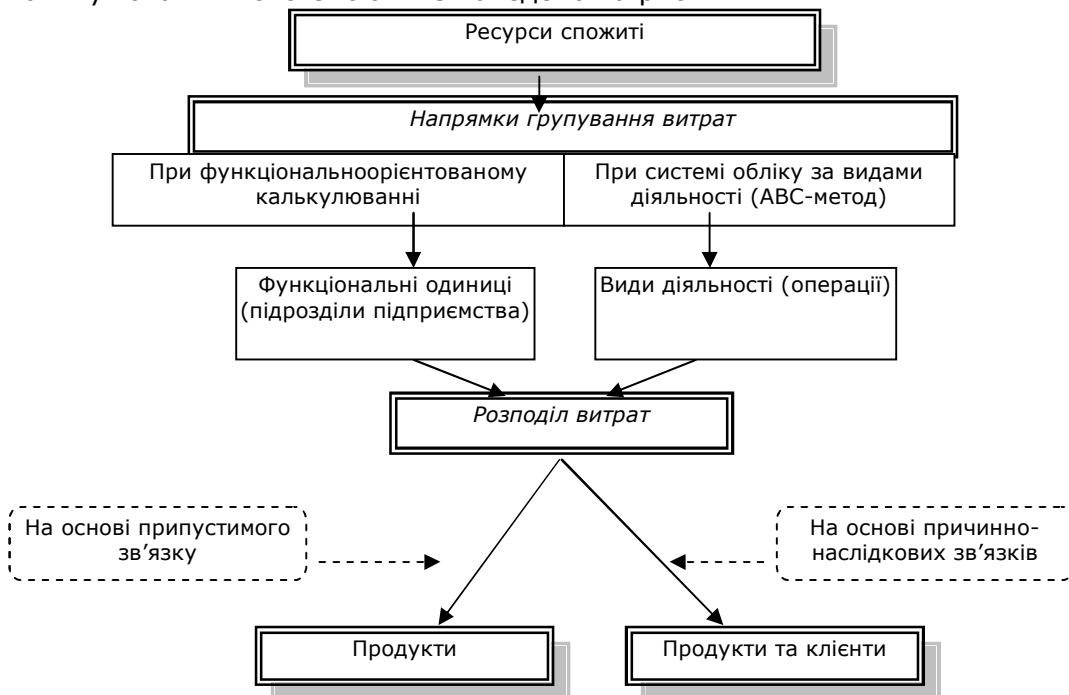


Рис. 2. Основні відмінності систем функціональноорієнтованого калькулювання і системи ABC

Калькуляційний процес на основі діяльності включає такі стадії:

1 стадія – ідентифікація і визначення видів діяльності (з встановленням за кожним з них факторів діяльності, тобто показників або вимірників результату діяльності), що споживають ресурси;

2 стадія – віднесення витрат до видів діяльності, формування пулів витрат (Cost Pool) – сукупність однорідних накладних витрат, пов'язаних з діяльністю;

3 стадія – визначення фактора витрат для кожного пулу накладних витрат;

4 стадія – обчислення ставки розподілу для кожного пулу накладних витрат;

5 стадія – віднесення витрат до відповідних видів продукції (робіт, послуг).

Визначення видів діяльності та розподіл між ними непрямих витрат з урахуванням специфіки діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів наведено в табл. 3.

Калькулювання собівартості продукції ВАТ „Чернівецький цегельний завод № 3”
з використанням ABC-методу

Процеси	Операції	Пул витрат	Статті непрямих виробничих витрат	База розподілу – фактор розподілу
Добування	Добування	Витрати, пов'язані з підготовкою роботи кар'єру	- Витрати на геологорозвідувальні роботи. - Розкривні роботи	Тонни добутої сировини
		Витрати на управління добувального процесу	Заробітна плата начальника та нарахування управляючим кар'єру, обслуговуючому персоналу	Години праці, пов'язаної з організацією роботи кар'єру
		Витрати, пов'язані з використанням машин	- Запасні частини. - Паливо для машин	Планові години роботи машин
	Вилежування сировини в бурті	Витрати, пов'язані з підготовкою сировини	Витрати на утримання буртів і конусів	Кубометри зберігання сировини
			Витрати на перевезення	Тонно-кілометраж перевезеної сировини
Переробка добутої сировини	Формування напівфабрикатів	Витрати, пов'язані з використанням обладнання	- Водопостачання. - Витрати на утримання обладнання. - Налагодження устаткування.	Машино-години
	Сушіння та обпалення	Витрати, пов'язані з утриманням виробничих приміщень	- Витрати на освітлення. - Енергетичні витрати.	Кількість годин роботи
	Пакування	Трудомісткий	Непряма заробітна плата	Кількість замовлень на пакування

Калькулювання собівартості ABC-методом дає змогу отримати точну інформацію про витрати, реальну не викривлену собівартість і рентабельність продукції.

Отже, калькулювання на основі діяльності – глибока система: інформація про витрати надається не тільки для складання фінансової звітності, а й для підтримки цілої низки управлінських рішень.

Таким чином, впровадження ABC-методу на підприємствах промисловості будівельних матеріалів відкриває істотні можливості, включаючи точність калькулювання собівартості продукту, вдосконалений процес прийняття рішень, посилені можливості для стратегічного планування та здатність ефективніше управляти витратами.

Розглянувши сутність, характерні риси методів обліку витрат, доходимо

висновку, що кожний метод має свої переваги і свої недоліки. Основним завданням є зрозуміти характерні особливості методів для того, щоб, уникаючи їх негативні сторони, максимально повно використовувати закладені в них переваги. На нашу думку, найбільш адаптований до системи управління підприємств промисловості будівельних матеріалів та її інформаційних потреб щодо виробничих витрат та собівартості виготовленої продукції, згідно з галузевими особливостями, є ABC-метод.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [навчальний посібник] / Ф. Ф.Бутинець та ін. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 448 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф.Голов – К.: Лібра, 2003. – 704с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [учебн. пособие для вузов] / К.Друри.; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
4. Маклаков С.В. Моделирование бизнес-процессов с BРwin 4.0. / С.В.Маклаков. – М.: Диалог-МИФИ, 2002. – 224 с.
5. Осипенкова О.П. Управленческий учет / О.П.Осипенкова.–М.: Изд-во "Экзамен", 2002. – 256 с.