

Дерій В. А.

ЗАПОЗИЧЕНІ (ЗАРУБІЖНІ) МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇХНЕ ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Досліджено запозичені зарубіжні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відомі в Україні. Розкрито їхню суть та методика реалізації з відповідною критичною оцінкою автора. Описано три потенційні сценарії використання цих методик в обліковій практиці України

Ключові слова: запозичені методи, облік, витрати, калькулювання, собівартість продукції.

Deriy V. A.

BORROWED (FOREIGN) METHOD OF COSTS AND CALCULATION OF PRODUCTION COST AND THEIR USE IN UKRAINE

The borrowed foreign cost accounting methods known in Ukraine are explored. The author discovers its nature and methodics of its realization giving his own critical opinion. Three potential scenarios of using these methodics in Ukrainian accounting practice are described.

Keywords: methods borrowed, accounting, expenses, calculation, production cost.

Постановка проблеми. Успіх або невдача у веденні обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції значною мірою залежить від того, які методи щодо них буде застосовувати підприємство, чи ці методи корисні для нього і чи буде від цих методів реальна економія витрат підприємства чи зростання його доходів. В умовах гіперконкуренції доцільно навчитись не тільки використовувати традиційні (вітчизняні) методи обліку, але і з максимальною для себе користю запозичати перевірені зарубіжною практикою методи обліку витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблематика запозичених (зарубіжних) методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відображена у працях вітчизняних вчених і практиків І. Білоусової [1], М. Колісника [6; 7], Л. Нападоської [9], К. Редченка [11;12], П. Саблука [14], І. Садовської [15], Т. Сльозко [16], а також зарубіжних науковців Є. Грибкова [2], Н. Іванової [4], Й. Кімізукі [5], І. Курочкіної [8], С. Ніколаєвої [10] та інших. Найчастіше в цих працях йдеться про такі запозичені (зарубіжні) методи обліку як „стандарт-кост”, „директ-костинг”, АВС-метод, „таргет-костинг” і „кайзен-костинг”.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції певною мірою, висвітлені в економічних джерелах, однак необхідно уточнити їхній перелік, суть, методика ведення, здійснити критичну оцінку та визначити потенційні сценарії їхнього використання в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є встановлення максимально повного переліку запозичених (зарубіжних) методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, їхньої суті й методик та з'ясування потенційних можливостей застосування цих методів вітчизняними підприємствами. Відповідно до визначеної мети автором сформульовано основні завдання дослідження: 1) здійснити пошук літературних джерел, присвячених досліджуваній проблематиці, і зробити посилання на найбільш вагомні з думок вчених-економістів; 2) здійснити відбір та зафіксувати запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що нині відомі в Україні, з відповідними критичними коментарями щодо них; 3) виробити власний погляд автора на досліджувану проблематику і зробити певні висновки та пропозиції.

Викладення основного матеріалу. В нашій державі одержали позитивні відгуки та використовуються у практичній діяльності підприємств такі запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції : „стандарт-кост”, „директ-костинг”, ЛІТ, АВС-метод, ФВА, „таргет-костинг”, „кайзен-костинг” і інші.

Одним із найвідоміших методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є „стандарт-кост”, що започаткований у США. Американський досвід запозичили багато країн світу, в тому числі і в Японії. Так, у цій країні в період Другої світової війни використовували нормативні принципи калькулювання, зокрема підсумування

стандартних (нормативних) витрат контролю за кошторисами і порівняння показників виробництва.

На думку вченого Й. Кімізукі, використання цих нормативних принципів забезпечило такі досягнення для японських підприємств: сформувалась система, що сприяла реалізації готової продукції та вдосконаленню ціноутворення; підвищилась ефективність виробництва за рахунок посилення контролю; оптимізувались витрати матеріалів і поліпшилось використання складських приміщень; знизилась затрата праці керівництва за рахунок удосконалення облікових записів; зросли можливості для порівняння роботи різних відділів; зменшились витрати товарів і затрати робочого часу. Водночас, за результатами опитування керівників трьохсот японських підприємств про досвід застосування в них єдиних норм із калькулювання собівартості та обліку витрат, зроблено такий висновок: його визнали як унікальний, але не завжди можливий для використання в реальних умовах; неефективний для збільшення виробництва; незіставний із фактичним обліком; недостатньо диференційований навіть для застосування в одній галузі; невизначений, оскільки стани можуть змінюватись залежно від точки зору головного бухгалтера; складний у розумінні окремих елементів собівартості; невідповідний для акумулювання витрат [5].

Вчена Т. Сльозко вважає, що нормативний метод витрат в Україні буде лише тоді найбільш ефективним, коли він повністю відповідатиме зразку „стандарт-кост”. Це має передбачати, на її думку, й оперативне планування витрат, їхній облік на бухгалтерських рахунках за нормативними документами з одночасним відображенням відхилень у фінансових результатах. Вона зазначає, що в нашій державі для широкого застосування цієї методики слід урахувати два моменти: 1) щоб управлінці мали намір одержувати таку інформацію; 2) морально і матеріально зацікавити працівників бухгалтерії у виконанні цієї роботи [16, с. 8].

Певною мірою погоджуємося з думкою Т. Сльозко, однак вважаємо, що бажання управлінців і зацікавленості працівників бухгалтерії в цьому разі недостатньо.

Потрібні також активна участь власників підприємства, які мали б змінити організацію виробничого процесу, розуміння необхідності та важливості функціонування нормативного методу (аналогу „стандарт-косту”) на підприємстві з боку всіх його працівників (або більшості з них), досягти злагоженості у діях на рівні вищої, середньої та нижчої ланок управління цим методом тощо.

„Директ-костинг” виник у США у 1936 р. і є системою обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, в якій беруться до уваги тільки прямі змінні витрати, а решта витрат підприємства

(непрямі витрати) скеровуються на фінансові результати [3, с. 32].

Вчена С. А. Ніколаєва вважає, що „... важливою особливістю „директ-костингу” є можливість вивчення взаємозв’язку і залежності між обсягом виробництва, затратами (собівартістю), маржинальним доходом і прибутком” [10, с. 12].

Вчена І. А. Білоусова стверджує, що на промислових підприємствах України, котрі застосовують „директ-костинг”, періодично трапляються „програмовані” помилки, причиною яких є неточність у розподілі змінних і постійних витрат. Проте дослідниця не тільки вказує на одну з проблем „директ-костингу”, а й пропонує виважений вихід із цієї ситуації: кожне підприємство має проводити калькулювання собівартості продукції за повними витратами, встановлювати фактичну (реальну) собівартість одиниці продукції за всією номенклатурою виробів, що випускаються, і аналізувати фактичну (реальну) собівартість виробів порівняно з плановою чи нормативною, а також з відпускними цінами [1, с. 4].

Нині, як зазначає вчена Л. В. Нападовська, система „директ-костинг” трансформована у систему за назвою „верибл-костинг”, де до витрат на продукцію зараховують не тільки прямі змінні витрати, а й змінні накладні [9, с. 247].

Значний вплив на витрати підприємства має процес постачання, організація складського господарства і саме виробництво, що повинно виробляти продукцію тільки тоді, коли запасів товарно-матеріальних цінностей є менше, ніж потребує виробничий процес. Усе це сприяє утворенню системи „точно в зазначений термін” (ЖТ). Систему „точно в зазначений термін” (ЖТ) створили в Японії в середині 1970-х рр. як альтернативу виробництву продукції великими партіями. Спочатку на промислових підприємствах Японії, а згодом США та країн Західної Європи постачання товарно-матеріальних цінностей виробничим підрозділам проводилося дрібними партіями у разі нагальної потреби.

Це дало змогу значно знизити рівень запасів таких цінностей і зменшити непродуктивні витрати, пов’язані з випуском зайвої продукції, простоями в роботі робітників й обладнання, використанням додаткових площ складських приміщень, втратами, що виникають за наявності дефектів виробів. У зв’язку з тим, що запаси надходять до моменту їхнього використання у виробничому процесі, відповідна частина непрямих витрат стає прямими. Крім того, за системи „точно в зазначений термін” увага виробників зосереджена не на рівні закупівельних цін, а і на якості, доступності та загальній вартості продукції [2, с. 6].

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC-метод) або диференційований метод обліку собі-

вартості виник у США в 1960-х рр. Вже тоді було зрозуміло, що „стандарт-кост” як система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними витратами не відповідає реаліям виробництва щодо точності та справедливості розподілу накладних витрат на відповідну продукцію. Суть ABC-методу полягає в тому, що облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється за принципово новим підходом – видами діяльності (роботами (функціями)) на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції та підприємства загалом (одинична, пакетна, продуктова та загальногосподарська робота). Найбільш ефективно ABC-метод можна застосовувати на тих підприємствах, де велика питома вага непрямих накладних витрат. Затрати, які належать до перших трьох рівнів, треба відносити безпосередньо на продукцію, а загальногосподарські витрати розподіляються згідно із спеціально розробленими алгоритмами. За окремими робочими операціями звичайний підрахунок не дає змоги точно визначити вартість витрачених на них ресурсів, тому в цьому разі застосовують індекс розподілу витрат (кост-драйвер). Цей індекс дає змогу визначити кількість витрачених ресурсів у розрахунку на обсяг випущеної продукції [9, с. 237].

Проте, щодо „кост-драйвера” існують відповідні застереження, зокрема М. Колісник зазначає, що „кост-драйвер” „...є одним із найзапекліших ворогів для прийняття рішення про фінансування реклами, про аутсорсинг, про спеціальні замовлення, про вхід і вихід із сегмента бізнесу та багато інших операційних рішень” [7, с. 6].

Вважаємо, що ABC-метод доцільно було б називати методом обліку витрат і калькулювання продукції за типами робочих операцій (ТРО-метод), а не за видами діяльності, оскільки класично під видами діяльності розуміють звичайну (операційну, інвестиційну й фінансову) діяльність. З огляду на це виникає ризик припуститися помилки в методах і підходах до обліку витрат підприємства.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – це метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що передбачає поглиблене вивчення функцій об’єктів дослідження, яке скеровується на зменшення витрат підприємства за умови одночасного збільшення ефекту (значних якісних показників), котрими є споживчі властивості продукції. Метод ФВА започаткований у США в 1960-х рр. і набув широкого поширення у багатьох країнах світу та галузях економіки, особливо у сфері послуг. Метою цього методу є вдосконалення корисних функцій виробів за умови забезпечення вдалого спів відношення між витратами на їхнє виготовлення. Дослідники звертають увагу на те, що виробам властиві основні (дають змогу визначити, для чого виготовляється виріб), допоміжні

(суміжні з основними) й непотрібні (не сприяють розвиткові основних функцій) функції [2, с. 7].

На нашу думку, функціонально-вартісний аналіз можуть здійснювати лише ті підприємства, які мають у штаті (або співпрацюють на договірних засадах) досвідчених аналітиків, здатних правильно розподілити функції виробів, своєчасно відстежити їхню динаміку та поведінку і розробити систему заходів, спрямованих на поліпшення виробу за принципом „мінімум витрат – максимум якості”.

Взаємозв’язок витрат і доходів підприємства можна простежити за даними табл. 1, де відображена залежність між об’єктами продажу, його парадигмами і парадигмами керування (управління) витратами підприємства (в тому числі щодо парадигми ABC-методу). У табл. 1 виокремлено чотири історичних періоди, що охоплюють ХХ і початок ХХІ ст. (до наших днів).

Таблиця 1

Об’єкти продажу, його парадигми і парадигми управління витратами підприємства

Період розвитку продажу	Об’єкт продажу	Парадигма в галузі продажу	Період розвитку керування (управління) витратами	Парадигма керування в галузі управління витратами
1900-1930 рр.	Сировинні ресурси	Парадигма продажу сировинних ресурсів	1900-1940 рр.	Парадигма індустріальної революції
1930-1960 рр.	Товари	Парадигма продажу товарів	1940-1980 рр.	Парадигма аналізу беззбитковості
1960-1990 рр.	Послуга	Парадигма продажу послуг	1980-1990 рр.	Парадигма функціонально-вартісної системи (ABC)
1990 р. і донині	Ритуали і враження	Парадигма продажу ритуалів і вражень	1990 р. і донині	Парадигма ринкових стандартів

Примітка. Складено автором за [7, с. 2–3].

Періоди розвитку продажу представлені з інтервалом, що становить тридцять років (четвертий період охоплює менший інтервал, але він поки не завершений), і спрямовані від сировинно-товарних ресурсів (тобто матеріальних) до послугоритуальних та ресурсів із вражень (тобто нематеріальних).

Кожному з цих періодів відповідає однойменна парадигма як взірець продажу: парадигма продажу сировинних ресурсів, парадигма продажу товарів, парадигма продажу послуг тощо.

Як свідчать дані табл. 1, на відміну від рівноінтервальних періодів розвитку продажу, періоди розвитку керування (управління) витратами не мають таких однакових інтервалів.

Перших два періоди охоплюють по 40 років, третій – лише 10, а четвертий – майже 20 років, але він поки що триває. В період індустріальної революції (1900-1940 рр.) використовувались методи управління, пов'язані з традиційними методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також отримав широке поширення метод (система) обліку „стандарт-кост”. Витрати в цей період поділялись на прямі матеріальні, трудові і накладні (виробничі й невиробничі). Протягом 1940-1980 рр. перевага надавалась методу (системі) обліку „директ-костинг”, де використовували терміни „змінні затрати”, „постійні (фіксовані) затрати” і спостерігався зв'язок обліку витрат з аналізом беззбитковості виробництва продукції.

На етапі 1980-1990 рр. розвинувся АВС-метод, що задекларував змінність витрат не тільки під впливом обсягів продажу продукції, загальної ділової активності, а й інших чинників (кількості назв реалізованої продукції, кількості виконуваних підприємством замовлень, кількості споживачів продукції (клієнтів), кількості (часу) перевірок, кількості та потужності ламп освітлення і т. д.), що виражають певні сегменти ділової активності. У цей період підприємства виокремлюють прямі змінні витрати, змінні (на таких рівнях: одиниці, партії або замовлення, асортимент продукції, клієнти, а також підприємства загалом) і постійні накладні (виробничі та невиробничі) витрати [6, с. 5–6; 9, с. 237].

Третій період розвитку керування (управління) витратами підприємства є найкоротшим, оскільки дорівнює лише одному десятиріччю.

Його змінив період ринкових стандартів (з 1990 р. і донині). Специфіка цього періоду полягає в тому, що тепер не витрати є визначальними для ринкової ціни, а, навпаки, ринкова ціна диктує рівень витрат підприємства (якщо воно має намір продовжувати власне функціонування в ринковому середовищі). Водночас АВС-метод залишається діяти на таких самих засадах, що і в третьому періоді.

М. Колісник стверджує: „...якщо в парадигмах продажів настає Ера Вражень і Ритуалів, то в області керування витратами настає сама дійсна Ера Немилосердя” [6, с. 7]. З цим твердженням складно не погодитись, оскільки ринкова ціна нині є домінуючим над витратами підприємства елементом. Останнє перебуває в полі дій ринкових механізмів і тому об'єктивно змушене мати за орієнтир **цільову собівартість одиниці продукції**.

До переліку запозичених методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна зарахувати „абсорбшен-костинг”, тобто метод поглинання витрат (проте про нього автори рідко згадують). Цей метод близький до „директ-костингу”, проте відрізняється від останнього

порядком розподілу постійних витрат між калькуляційними періодами. Якщо „директ-костинг” передбачає віднесення постійних витрат підприємства на його фінансові результати, то „абсорбшен-костинг” забезпечує повний розподіл усіх здійснених витрат між проданою продукцією і її залишками у товарній формі. Цікаво, що метод „абсорбшен-костинг” дає змогу обчислювати і виробничу (урізану, неповну) собівартість, і собівартість реалізованої продукції (повну, що складається з виробничої собівартості, певної частини загальногосподарських витрат і витрат на збут). За базу для розподілу непрямих витрат (у разі застосування „абсорбшен-костинг”) працівники обліку можуть вибрати, як стверджує Н. Іванова, типову базу розподілу (заробітну плату або час роботи основних робітників виробничої сфери, час роботи обладнання, кількість натуральних одиниць продукції і т. ін.), чинник витрат (залежно від провідного елемента витрат у структурі собівартості продукції (матеріало-, трудо-, паливно- або енергомістких виробництв)), кореляційний аналіз, ступінчастий розподіл витрат [4, с. 2–3].

Вчена І. П. Курочкіна, яка присвятила свою докторську дисертацію (2009 р.) методології виробничого обліку та його розвитку в Російській Федерації, зазначає, що завдяки нагромадженому протягом кількох десятиріч досвіду використання в її країні елементів господарського розрахунку, нормативного методу, зарубіжних методів „стандарт-кост”, „директ-костинг”, „АВС-метод” й інших можна стверджувати про динаміку розвитку інформаційного забезпечення управління процесом виробництва [8, с. 3].

Україна, як і Російська Федерація, також має багатий досвід становлення та розвитку прогресивних форм і методів ведення обліку, контролю, планування, системи управління, якості продукції тощо. Варто згадати лише про чекову, нормативно-чекову форми, нормативний метод, функціонально-вартісний аналіз, „стандарт-кост”, „директ-костинг”, „АВС-метод”, контролінг, облік за центрами відповідальності та інші.

Проте, за нашим спостереженням, проблема полягає в тому, що з цього напрямку досліджень немає достатньо статистичних даних або даних опитування, практичний досвід вітчизняних підприємств проаналізований та узагальнений епізодично, відсутні методичні рекомендації щодо впровадження прогресивних форм і методів, майже не беруть їх до уваги при розробленні урядових і місцевих програм соціально-економічного розвитку (хоч нині, в період виходу з економічної кризи, керівництву підприємств промисловості та інших галузей економіки варто продумати, яку систему управління, методи ведення обліку взяти за основу в умовах жорсткої конкуренції (гіперконкуренції)).

На наш погляд, ринкова логіка вказує на японську систему управління витратами, зокрема на „таргет-костинг”.

Вважаємо, що провідні вітчизняні вчені-економісти, урядовці, керівники великих промислових підприємств, менеджери, маркетологи мають сконцентрувати власні зусилля на вирішенні проблем щодо якості продукції, її інгредієнтів та безпеки для життя й здоров'я споживачів; зосередити фінансові, інвестиційні, матеріальні, інтелектуальні і трудові ресурси на основних проривних і конкурентоспроможних напрямках розвитку нашої економіки шляхом визначення пріоритетних галузей, розробки їхніх стратегій і програм діяльності, оптимального пов'язування наявних ресурсів з потенціалом галузей, поліпшення структури та розміщення продуктивних сил, надання пріоритету внутрішнім інвестиціям, контролю за витратами і доходами фізичних осіб з метою стримування надмірного збагачення громадян, упродовження у виробництво енергозберігаючих технологій, формування в населення ринкового способу мислення та оцінювання суспільних витрат і доходів, виховання громадського обов'язку та економічного патріотизму, розвитку і поширення позитивного зарубіжного й українського досвіду управління виробництвом, якістю продукції, методів обліку і контролю тощо.

На нашу думку, на великі промислові підприємства України, які запроваджуватимуть новітні методи управління виробництвом, доцільно запросити в ролі консультантів відомих японських, американських, канадських та інших кваліфікованих менеджерів.

Про важливість якості для суспільного розвитку свідчить також той факт, що в Російській Федерації побутує думка і наводяться обґрунтовані аргументи щодо висунення Концепції якості як національної ідеї для цієї держави, яка має три основні сценарії розвитку майбутнього: згасання нації, самоізоляція та обслуговування нової економіки. Останній сценарій є найбільш оптимальним для РФ, оскільки ідея якості забезпечує суттєві національні характеристики: 1) емоційно приваблива і співзвучна з національним духом; 2) кидає виклик – її складно здійснити; 3) містить формулу, рецепт успіху [12, с. 1].

Для того, щоб забезпечити обслуговування нової економіки, як вважає Ю. Т. Рубаник, важливо навчити націю боятись низької якості на роботі та в побуті; вказати підприємцям на необхідність обмеження механістичної бюрократії (бюрократичні моделі вирішення проблем ефективного виробництва не заохочуватимуть молодь працювати в напрямку забезпечення високої якості); створити позитивний імідж „розумного підприємства”, оскільки „якість – це успіх”; залучити

молодь до діяльності під гаслом: „якість – це круто!”; створити належну систему освіти – джерело знань у сфері якості [12, с. 9].

Співзвучна з ідеєю якості ідея сучасних вітчизняних фізіократів, які наполягають на пріоритетності розвитку сільського господарства України як основного джерела розвитку та збагачення української нації (стародавньої нації землеробів) у контексті якості землі, землеробства, зерна, кормів, племінних тварин, молока тощо. На нашу думку, ідеї фізіократів у поєднанні з ідеєю якості нині є актуальними для України.

На початку 2000-х рр. вітчизняні фахівці з обліку почали обговорювати новітні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що спочатку широко застосовувались у всіх галузях японської промисловості: „таргет-костинг” і „кайзен-костинг”, а згодом в інших галузях економіки Японії, а також у США. „Таргет-костинг”, на думку вченого К. Редченка, варто розглядати як цілісну концепцію управління, що дає змогу підтримувати стратегію зменшення витрат і реалізувати функцію планування виробництва нових продуктів, превентивного (попереджувального, запобіжного) контролю витрат і калькулювання цільової собівартості з урахуванням реальної ситуації на ринку. Ідея „таргет-костингу” передбачає вироблення лише тих інноваційних продуктів, розрахункова собівартість котрих не перевищує цільової. Проте, якщо між розрахунковою і цільовою собівартістю наявний розрив у межах 3–5%, то приймається рішення на користь початку виробництва, а існуючий розрив собівартості можна усунути за допомогою системи «кайзен-костинг». „Таргет-костинг” застосовують, насамперед, в інноваційних галузях із короткотривалим життєвим циклом продуктів, що виробляються [12, с. 12].

„Таргет-костинг” разом із „кайзен-костингом” та функцією підтримки досягнутої собівартості є першоосною системи керування (управління) витратами в Японії. Серцевиною „таргет-костингу” є цільове калькулювання, яке базується на формулі цільової собівартості:

Цільова собівартість (ЦСБ) = Потенційна ринкова ціна (ПРЦ) – Бажаний для підприємства прибуток (БПП).

Цільова собівартість визначається не випадково. Вона є завданням-орієнтиром для нових видів або модифікованих варіантів продукції, яку виробляють, а також для маркетологів, які проводять маркетинговий аналіз певного сегмента ринку та відстоюють необхідність передбачення маркетингових витрат у витратах на збут.

Систему управління витратами в японській компанії, зв'язок „таргет-костингу” і „кайзен-костингу” покажемо на прикладі транснаціональної

компанії „Тойота”, яка першою застосувала „таргет-костинг” у 1965 р. (рис. 1).

З рис. 1 можемо зробити висновок, що

використовують у традиційних галузях японської економіки, в яких довготривалий життєвий цикл продукції, що виробляється, проте ця система не є

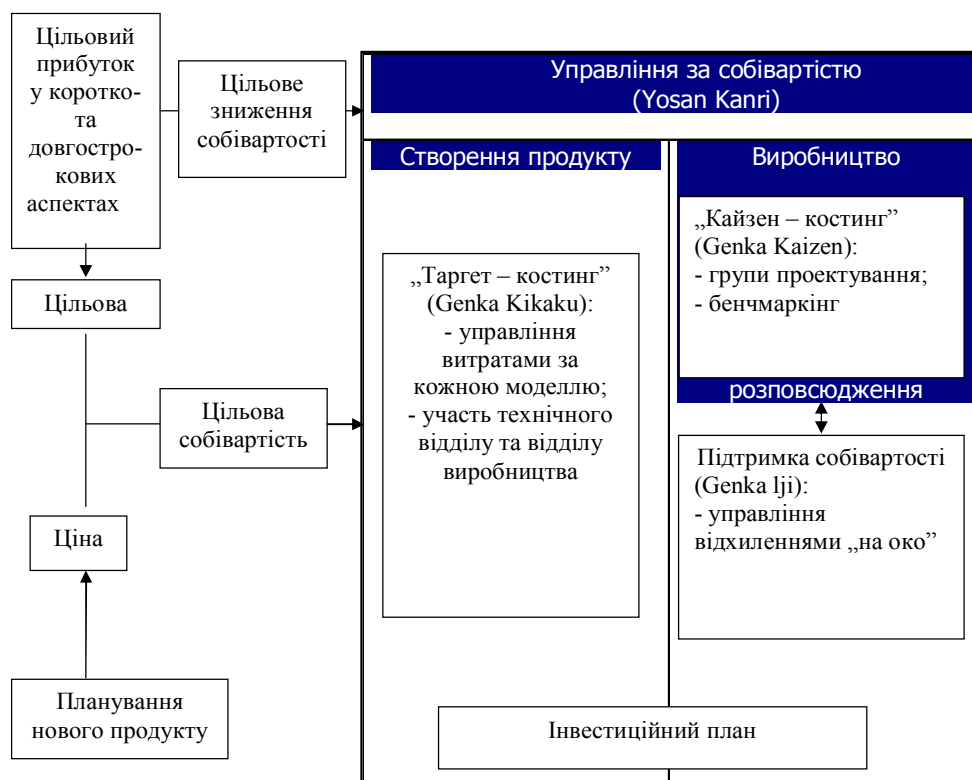


Рис. 1. Система управління витратами в транснаціональній компанії „Тойота” (Японія) [11, с. 2]

процес виробництва починається з планування нового продукту та встановлення цільової (потенційної) ринкової ціни. Якщо така ціна з’ясована, визначають бажаний цільовий прибуток на коротко- і довготривалу перспективу, що дає змогу встановити цільову собівартість. У процесі управління за собівартістю створюється продукт шляхом його планування, моделювання і проектування (діє „таргет-костинг”), розпочинається виробництво (діє „кайзен-костинг”) і забезпечується підтримка досягнутої собівартості („управління відхиленнями на око”).

У перекладі з японської слово „кайзер” означає „поліпшення, удосконалення маленькими кроками”. Якщо розглядати „кайзер” щодо діяльності працівника на його робочому місці, то йдеться про процес постійного вдосконалення якості й бізнес-процесів. Система „кайзен-костинг” – це ефективний інструмент зменшення витрат, котрий застосовують менеджери для досягнення цільової собівартості та забезпечення прибутковості підприємства. „Кайзен-костинг” найчастіше

зайвою в інноваційних виробництвах [11, с. 1–2].

Вчений П. Т. Саблук до методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції також відносить CVP-аналіз (точка беззбитковості), бенчмаркінг затрат, кост-кілінг (максимальне зменшення затрат у найкоротший період), LCC-аналіз (калькулювання за стадіями життєвого циклу) [14, с. 4–6], а І. Б. Садовська та Н. В. Тлукевич – калькулювання за останньою операцією [15, с. 87–88].

З метою наочності та зіставності методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції їх графічно подано на рис. 2.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, нам вдалося дослідити 15 запозичених зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання продукції, які можна більшою або меншою мірою використовувати у практичній діяльності вітчизняних підприємств. Проблема полягає лише в тому, наскільки ефективним буде це використання на конкретному підприємстві.

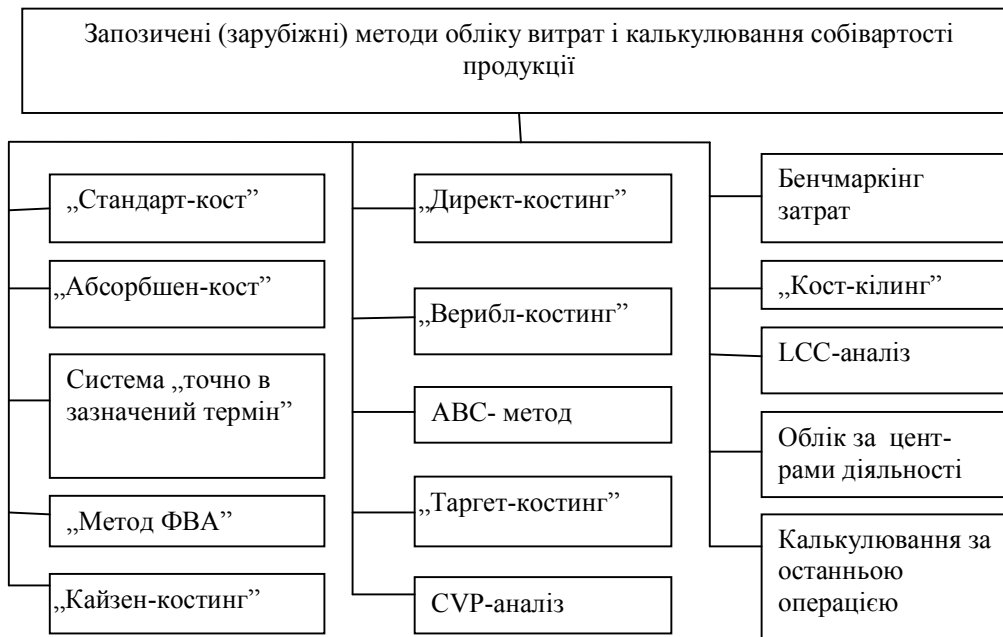


Рис. 2. Запозичені методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні

Запозиченими (зарубіжними) методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, вважаємо, є такі методи ведення обліку, які виявлені і теоретично сформовані за кордоном, апробовані на практиці та відомі в Україні як такі, що сприяють ефективному розвитку системи управління підприємства. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна використовувати в практичній діяльності вітчизняних підприємств, проте це потрібно робити без зайвого поспіху, послідовно з урахуванням відповідних ризиків, які можуть з'явитись під час запровадження того або іншого запозиченого методу. Слід розуміти, що в наших умовах запозичений метод обліку і калькулювання собівартості продукції можна використовувати (не використовувати) за такими сценаріями: а) без докорінних змін та доповнень, тобто в чистому вигляді; б) з докорінними змінами та доповненнями, висловленими теоретиками, практиками обліку; в) не використовувати в країні через низку теоретичних, методологічних, організаційних, кадрових і фінансових проблем. Кожне підприємство, об'єднання підприємств, галузь в особі своїх головних бухгалтерів має вести постійний пошук методів обліку, які б сприяли ефективності виробництва, проте це має бути планомірний процес на базі стратегічного, тактичного й оперативного планування розвитку обліку.

Подальші дослідження в цьому напрямі доцільно проводити на кожному із запозичених методів з метою визначення їхніх переваг і недоліків для вітчизняних підприємств, виявлення суттєвих прорахунків під час їхнього запровадження

та використання, вироблення певних застережень, оцінних показників і розрахунку ступенів ризику.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3–5.
2. Грибков Е. Методы учета и расчета себестоимости / Е. Грибков // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/51925/>
3. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві [Текст] : курс лекцій. / В.А. Дерій. / – [2-е вид., виправл. і доп.]. – Тернопіль : Джура, 2004. – 93 с.
4. Иванова Н. Абсорбшен-костинг: учет, калькулирование и принятие решений / Н. Иванова // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50. – [Электронный ресурс] Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/51933/>
5. Кимизука Й. Учет затрат и калькулирование себестоимости в Японии [Текст] / Й. Кимизука // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 10. – С. 82–83.
6. Колісник М. Ера немилосердя. Еволюція керування витратами / М. Колісник – [Електронний ресурс.] Режим доступу : <http://www.investadviser.com.ua/publications/890.htm1>.

7. Колісник М. Інновації в методах підрахунку витрат / М.Колісник. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.innjvations.com/ua/uk/4/19/681/>.
8. Курочкина И. Б. Методология современного производственного учета и её развитие [Электронный ресурс] : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 „Бухгалтерский учет, статистика” / И. П. Курочкина. – Йошкар-Ола, 2009. – 37 с.
9. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст]: підр. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
10. Николаева С. А. Система „директ-костинг” и возможности ее применения [Текст] / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 9. – С. 12–15.
11. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ins/kaizen_costing.shtml.
12. Редченко К. Таргет-костинг [Электронный ресурс] / К. Редченко. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml.
13. Рубаник Ю. Т. Путь качества как национальная идея для России [Электронный ресурс] / Ю. Т. Рубаник. – Режим доступа : <http://deming.nm.ru/statyi/putkachkak-print.htm>.
14. Саблук П. Т. Облік і контроль діяльності цукропереробних підприємств [Електронний ресурс] / П. Т. Саблук. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua/pontal/Sos_Gum/Oif_ak/2009_3/8_Sabl.pdf
15. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика [Текст] : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
16. Сльозко Т. Методи обліку витрат „стандарт-кост” і нормативний: історія та сучасність [Текст] / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7. – С. 3-8.

УДК 65.012.2

Чаус В. М.

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДІВ ПЛАНУВАННЯ: ВИМОГИ СУЧАСНОГО РИНКУ

Проаналізовано види планування діяльності підприємства. Досліджено суть інтуїтивного та формального планування і використання їх у практичній діяльності підприємств. Визначено об'єкт і предмет системи планування діяльності підприємства, розглянуто нові види планування

Ключові слова: система планування, види планів, інтуїтивне та формальне планування, стохастичний тип планування.

Chaus V. M.

FEATURES AND CLASSIFICATION METHODS PLANNING: REQUIREMENTS OF MODERN MARKET

Different types of enterprises activity planning are analyzed. The is examined the nature of intuitional and formal planning and its practical usage, also determined the subject and objects of the system of enterprises activity planning and new types of planning are described.

Keywords: the system of planning, planning types, intuitional and formal planning, stochastic type of planning.