

3. Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги: Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.99 р. № 298.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зі змінами та доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2010 р.

УДК 657

А. П. Гордієнко, асистент кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАСТОСУВАННЯ ТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА В УКРАЇНІ

АННОТАЦІЯ. Доведено вплив традиційних методів обліку (абсорбшин-костинг, стандарт-кост, директ-костинг) на конкурентоспроможність продукції. Обґрунтовано вибір методів обліку витрат НЗВ по застосуванню на підприємстві.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: організація обліку витрат, абсорбшин-костинг, стандарт-костинг, директ-костинг, НЗВ витрат.

АННОТАЦИЯ. Показано влияние традиционных методов бухгалтерского учета (абсорбшин-костинг, стандарт-костинг, директ-костинг) на конкурентоспособность выпускаемой продукции. Приведены обоснования на внедрения методов учета затрат незавершенного производства на предприятии.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: организация учета затрат, абсорбшин-костинг, стандарт-костинг, директ-костинг.

ABSTRACT. Shows the influence of traditional accounting methods (absorbshin-costing, standard costing, direct costing) on the competitiveness products. Will summarize the rationale for the introduction of methods of cost accounting PHN in the enterprise.

KEY WORDS: organization of cost accounting, absorbshin-costing, standard costing, direct costing.

За роки становлення ринкових відносин в українській економіці суттєво трансформувалися механізми управління, відбувся розвиток підприємницької ініціативи, зросло число учасників ринку. На цьому ґрунті, відбулося зростання конкуренції, а конкурентна боротьба стала динамічною, масштабною і гострою.

У цій ситуації забезпечення стійкості підприємств може здійснюватися шляхом підвищення їх конкурентоспроможності та формування нових методичних підходів щодо оцінювання рівня витрат вітчизняних підприємств.

Значний внесок у дослідження проблеми визначення обліку витрат на підприємств внесли такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Д. Сакс, В. Маршал, Л. Чернелевський, С. Покропивний, М. Кужельний, М. Чумаченко, В. Сопко, В. Добровський, С. Голов, Т. Марени, В. Керімов, Т. Карпова, Є. Мних, В. Палій, М. Врублевський, Ю. Мишин, І. Білоусова, Л. Нападівська, Д. Гудима, В. Власюк та ін. Проте значна частина існуючих наукових досліджень з проблем визначення і обліку витрат є спробами узагальнення існуючого практичного досвіду, що не завжди доцільно. Разом з тим, у вітчизняній практиці не існує єдиного підходу до оцінки вартості і обліку витрат незавершеного підприємства та його впливу на рівень конкурентоспроможності продукції.

Раціональне використання ресурсів на підприємстві забезпечує його конкурентоспроможність незалежно від галузі діяльності. Оскільки незавершене виробництво у загальних витратах займає ще значну частку, то високу актуальність на даний час має необхідність дослідження проблем обліку обсягів незавершеного виробництва на промисловому підприємстві [2].

Метою статті є викладання результатів дослідження традиційних методів обліку витрат незавершеного виробництва, визначення їх переваг і недоліків та пошуку найефективніших методів обліку.

Від правильної організації обліку і оцінки обсягів незавершеного виробництва залежить достовірність розрахунку виробничих витрат, калькулювання собівартості та рівень матеріальних витрат при виготовленні продукції [1]. Тільки при правильному визначенні частки витрат у незавершеному виробництві, можна точно розрахувати собівартість готової продукції, а також обсяг прибутку при її продажу. Саме тому, в умовах постійних змін ринкового середовища головним завданням будь-якого підприємства є оптимізація витрат на виробництво продукції. Раціональне використання ресурсів на підприємстві забезпечує його конкурентоспроможність незалежно від галузі діяльності. Оскільки незавершене виробництво у загальних витратах займає ще значну частку, то високу актуальність на даний час має необхідність дослідження проблем обліку обсягів незавершеного виробництва на промисловому підприємстві [2].

При використанні різних методів обліку витрат виробництва і при різному варіанті й формі його організації застосовують нор-

ми витрат та нормативи, а також виявляють відхилення від них. Принципова різниця полягає в тому, коли це робиться — у процесі здійснення технологічного процесу, або вже після його виконання [5].

У сучасній практиці обліку витрат на виробництво продукції використовується значне число методів — традиційних та новітніх.

Особливої уваги потребують традиційні методи обліку витрат незавершеного виробництва. До традиційних методів відносять: абсоршин-костинг, директ-костинг, стандарт-кост, нормативний облік калькулювання витрат, попередільний метод калькулювання.

Абсоршин-костинг (система обліку за повними витратами) — згідно з цим методом усі прямі витрати на виробництво та всі змінні витрати на виробництво включаються до собівартості виготовленої продукції.

Перевагами цього методу є можливість його застосування для розрахунку ціни за одиницю продукту, розрахунку повної собівартості готової продукції, запасів готової продукції на складі і визначення незавершеного виробництва, розрахунку собівартості та рентабельності окремих видів продукції на виробництві, можливість застосування в цілях фінансового обліку та при складанні бухгалтерської звітності. Але існують і недоліки: неможливість застосування для порівняльного аналізу собівартості товарів власного виробництва, ймовірність вибору некоректної бази розподілу змінних витрат, яка призведе до викривлення реальної собівартості виготовленої продукції та встановлення необґрунтованих цін на товар, необачність віднесення витрат до однієї групи.

Директ-костинг — система обліку за змінними витратами, згідно з якою тільки змінні витрати включаються до собівартості виготовленої продукції і в оцінку кінцевих запасів, а постійні витрати в повному їх обсязі відносяться на фінансовий результат діяльності підприємства.

Перевагами методу директ-костинг є спрощена система розрахунку собівартості порівняно з системою обліку за повними витратами, відсутня процедура розподілу повних витрат по видах продукції, можливість застосовувати більш гнучку систему ціноутворення та визначення граничної ціна товару, що може бути ефективним при не повному використанні виробничих потужностей, визначення маржинального прибутку, який дозволяє планувати ціни та знижки на певний обсяг продаж товарів, і відповідно визначення точки беззбитковості підприємства. А от недоліки дуже незначні: відсутність інформації про повну собівар-

тість одиниці продукції, ведення обліку витрат тільки за виробничою собівартістю.

Згідно з методом стандарт-кост (система обліку за нормативними витратами) облік витрат ведеться в межах встановлених норм та нормативів та по відхиленням до них. Але до початку виробничого циклу проводиться попереднє нормування витрат. Як правило використовують основні статті витрат: сировина та матеріали; заробітна плата робітників виробничого персоналу; накладні витрати.

Перевагами цього методу є попереднє нормування витрат по статтям та елементам. Система використовується для прийняття рішень, якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, керівництво своєчасно отримує інформацію про величину відхилень від нормативів, менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання продукції. У цьому методі також існують недоліки, такі як неможливість застосування системи обліку на всіх етапах життєвого циклу продукції, тому що на етапі розробки деякі види витрат непередбачені, відсутність якісних показників діяльності підприємства, тому що головна увага приділяється мінімізуванню відхилень від норм, залежність системи від зовнішніх факторів (зміна цін постачальниками, вплив інфляції, зміни в законодавстві, ускладнення при розрахунку нормативних витрат.

Нормативний облік калькулювання витрат незавершеного виробництва на підприємстві — це щоденне виявлення відхилень від розроблених стандартних норм витрат на виробництво по ходу технологічного процесу, він включає в себе: нормування витрат; калькулювання собівартості продукції за нормами та нормативами; виявлення та документальне оформлення відхилень від норм у ході виробничого процесу по видам продукції; оперативний аналіз відхилень; облік відхилень від норм по видам відхилень, місцям виникнення та причинам виникнення; виявлення і документальне оформлення зміни норм у зв'язку з удосконаленням виробництва; запобігання надлишків при використанні сировини і матеріалів.

Перевагами є можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм, відокремлення обліку змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії, укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають

по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання, охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат, облік відхилень від норм по видам відхилень, місцям виникнення та причинам виникнення; прорахунок фактичної собівартості виготовляємої продукції з використанням нормативної калькуляції. Недоліки цього методу калькулювання включають: значну частину відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, яка виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах та за весь звітний період, велику кількість неврахованих витрат, відхилення витрат на управління і обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а в більшості випадків зовсім не виявляють, їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основної заробітної плати робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

Попередільний метод калькулювання обліку витрат використовується підприємствами, що мають масовий характер виготовлення кінцевого продукту з однорідною сировиною, матеріалами та спорідненими технологіями випуску продукції. При цьому продукцію виготовляють у межах безперервних процесів або сукупності послідовних основних й допоміжних процесів, кожний з яких є самостійним виробничим переділом. Розрізняють простий (безнапівфабрикатний метод), коли на підприємстві випускається один вид продукту, та багатоступеневий (напівфабрикатний) метод, який застосовують, коли має місце реалізація продукції, яка не пройшла всі технологічні етапи на виробництві. Безнапівфабрикатний метод менш трудомісткий, але він не дозволяє поррахувати собівартість при передачі з одного переділу в інший. А напівфабрикатний метод більш трудомісткий, він дозволяє враховувати залишки незавершеного виробництва по цехах, а також контролювати рух напівфабрикатів власного виробництва.

Переваги попередільного методу калькулювання є: ведення аналітичного обліку витрат на виробництві за об'єктами калькулювання, калькуляція продукції ведеться за статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах, калькуляційний облік витрат організують за технологічними переділами, збір інформації про витрати є менш трудомістким у порівнянні з позамовним методом, інформація, що відображена на рахунках бухгалтерських обліку, є більш прозорою, розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно. Недоліками попередільного методу є неможливість згрупувати витрати за видами

продукції, значний обсяг облікових записів, дані на підприємстві не дають інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних.

Отже, розглядаючи ці системи калькулювання та методи обліку витрат доцільно було б зупинитися на окремих та вказати на їх розбіжності. А саме, система стандарт-кост не є повним аналогом нормативного обліку витрат. Вона передбачає облік повних витрат і враховує витрати в межах певних норм. Але, в межах нормативного обліку витрат відхилення від норм витрат включають до собівартості продукції, тоді як у системі стандарт-кост понаднормові витрати відносять або на фінансовий результат діяльності підприємства або на винних осіб. За нормативним методом нормуються прямі витрати, а змінні розподіляються між об'єктами калькулювання індексним методом, а от у системі стандарт-кост стандарти (норми) розробляються для всіх видів витрат, а також для доходів та ще можливо і для деяких виробничих показників.

Система абсоршин-костинг (повних витрат) використовується на малих та середніх підприємствах, де має місце виробництво одного або кількох видів продукції. На підприємствах, де є значна номенклатура продукції, що виготовляється, ефективніше комбінувати цей метод з іншими.

Метод директ-костинг застосовується переважно в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень, де здійснюється поділ на постійні та змінні витрати підприємства. Виходячи з вище сказаного можемо зробити поділ на кілька різновидів системи директ-костинг: класичний (калькулювання за прямими (основними) витратами, які водночас є і змінними система обліку за змінними витратами калькулювання відбувається за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати та змінні не прямі витрати; система обліку витрат, залежно від використання виробничих потужностей, коли калькулюються усі змінні витрати і частина постійних витрат визначених залежно з коефіцієнтним методом використання виробничих потужностей підприємства.

Особливістю попереднього методу є те, що витрати узагальнюються по переділах, і відповідно, це дозволяє калькулювати собівартість продукції по кожному переділу, яка може бути застосована як напівфабрикат, який у наступному може піти у виробництво або бути проданим іншим підприємствам з аналогічним технологічним циклом для подальшого використання. Як відзначалось вище, калькулювання собівартості продукції доцільно проводити за кожним переділом. У рамках даного процесу можна ви-

значити як загальні витрати на незавершене виробництво за кожним переділом, так і фазою технологічного процесу. Оцінка їх здійснюється за методиками, викладеними у галузевих рекомендаціях згідно з чинним законодавством про оцінку ресурсів [1].

Оцінку витрат незавершеного виробництва на підприємствах з безперервним і закритим технологічним процесом доцільно здійснювати з використанням нормативного обліку за собівартістю сировини та матеріалів, завантажених в апарати. Кількість сировини, матеріалів та напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і відображається в перерахунку на вміст у них корисної сировини. Залишки незавершеного виробництва визначають виходячи з кількості апаратів, які були завантаженими на кінець звітного періоду, та ваги сировини і матеріалів, які знаходились у кожному з них. А самі кількісні залишки підтверджуються актами інвентаризації незавершеного виробництва, обраховують за плановими нормами, скоригованими на фактично витрачені матеріали на виробництво продукту [4].

Проведене дослідження методів обліку і калькулювання витрат незавершеного виробництва їх переваг та недоліків дозволило встановити, що традиційні методи обліку витрат дозволяють врахувати особливості технологій виготовлення продукції, а також характер організації управління підприємством. За умови адекватного застосування цих методів можна забезпечити ефективне управління підприємством.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV // Бухгалтерський облік і аудит. — 1999. — № 9 — С. 3—8.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р.
3. *Пилипенко О. О.* Управління витратами на сучасних підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні. — № 12. — 2008. — С. 8—9.
4. *Чернелевский Л. М., Осадча Г. Г.* Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості. — К.: Пектораль, 2005. — 360 с.
5. *Сопко В. В.* Нормативный учет затрат производства в пищевой промышленности. — М.: Пищепромиздат, 1978. — 144 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Бухгалтерія. — 2001. — № 5. — С. 135—149.

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2011 р.