

Оптимальність процесу професійного становлення майбутніх фахівців у значній степені забезпечується за рахунок використання у навчальному процесі ділових ігор. У статті розглянуто сутність ділових ігор та їх роль у процесі формування у студентів-економістів комунікативної компетентності. Висвітлено основні функції ділових ігор. Розглянуто та проаналізовано складові компоненти ділових ігор, а саме імітаційну та ігрову моделі. Охарактеризовано основні принципи, яких доцільно дотримуватися, моделюючи ділові ігри в навчальній діяльності.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Барановська Л.В. Комунікативна компетентність викладача вузу / Творча особистість учителя: проблеми теорії і практики: Зб. наук. праць / Ред. кол. Н.В. Гузій та інші. – К., НПУ, 1999. – С. 146–149.
2. Воропасва Т.С. Психологічні механізми стимуляції інтелектуальної активності студентів /Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції "Наукові засади реформування вищої освіти в Україні". – К., 1994. – С. 147–152.
3. Грехнев В.С. Культура педагогического общения: Кн. для учителя. – М.: Просвещение, 1990. – 144 с.
4. Деловые игры и педагогические ситуации в развитии творческого потенциала педагога // Методические рекомендации для работников образования. – Запорожье: ЗОИУУ, 1993. – 22 с.
5. Євдокімов О.В. Ефективність нових технологій організації навчання студентів. // Педагогіка і психологія. – 1997. – № 2. – С. 161–170.
6. Кларин М.В. Инновации в мировой педагогике: обучение на основе исследования игры и дискуссии. – Рига: Эксперимент, 1998. – 180 с.
7. Педагогічні технології у неперервній професійній освіті: Монографія / С.О. Сисоєва, А.М. Алексюк та ін.; За ред. С.О. Сисоєвої. – К.: ВПОЛ, 2001. – 502 с.
8. Селевко Г.К. Современные образовательные технологии: Учебное пособие. – М.: Народное образование, 1998. – 256 с.

УДК 657.47

### СУТНІСТЬ ТА НАПРЯМИ КЛАСИФІКАЦІЇ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Гриліцька А.В., к.е.н., доцент,  
Шинкаренко О.М., к.е.н., доцент,  
Мінчук Ю.В., магістр

Черкаський державний технологічний університет

*В статье рассмотрена сущность методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, направления их классификации; исследовано данное понятие с точки зрения разных научных работников.*

**Ключевые слова:** *расходы, калькулирование, себестоимость продукции, экономика, предприятие, финансовые ресурсы, управленческий учет, расходы производства, калькуляция.*

*The article considers the essence of the methods of charges accounting and calculations of the production cost price, their directions of classification. This concept was investigated according to the standpoint of different scientific workers.*

**Key words:** *charges, calculations, production cost price, economy, enterprise, financial resources, administrative accounting, charges of production, calculation.*

**Вступ.** Перехід на ринкові засади господарювання передбачає комплекс заходів, спрямованих на підвищення рентабельності всіх галузей економіки, раціональне та економне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. У зв'язку з цим стає визначальною роль вартісних важелів впливу на ефективність виробництва, обліку та контролю за формуванням собівартості продукції.

Прибутковість підприємства, зниження собівартості визначаються рівнем управління витратами, що забезпечується впровадженням раціональної системи управлінського обліку. Відсутність нормативної регламентації щодо організації управлінського обліку змушує вирішувати цю проблему індивідуально кожним підприємством, що негативно позначається на обліковій практиці.

**Аналіз останніх джерел.** Різні аспекти обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції досліджувалися багатьма вченими. Зокрема, слід відмітити таких, як М.Д. Врублевський, С.Ф. Голов, Ю.А. Мишин, О.В. Лишиленко, В.Г. Швець, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Л.В. Нападівська, В.Г. Чумаченко та ін. Проте, на сьогодні окремі питання залишаються невирішеними або навколо них ведуться дискусії. До них слід віднести: з'ясування сутності методу обліку витрат і методу калькулювання собівартості продукції, розробка науково обґрунтованих принципів їх класифікації, розподіл витрат між окремими стадіями обігу коштів, економічний зміст собівартості та склад витрат, які її формують, групування витрат за статтями і об'єктами калькулювання та ряд інших.

**Метою даної статті** є визначення сутності та напрямів класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

У спеціальній літературі використовують різні терміни, які можна пов'язати з обліком витрат, зокрема такі: моделі управлінського обліку, системи управлінського обліку витрат, система обліку витрат на виробництво і калькулювання продукції, методи обліку витрат і калькулювання продукції, тощо. Проте в нормативних документах не наведено визначення цих понять, не розкриті їх складові, не подано повної чіткої класифікації способів обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Так, Врублевський вважає, що облік витрат виробництва складається з двох розділів – власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший охоплює облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення, а другий – облік собівартості по калькуляційних статтях витрат, по калькуляційних одиницях, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції [1, с. 7–8].

Дещо інакше стверджує С. Голов, зокрема система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат [3, с. 453–455]. Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок. Так, виробничий облік передбачає збирання інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, які пов'язані з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку, можливе калькулювання. Калькуляційний облік забезпечує групування витрат у такому аналогічному розрізі, який робить можливим процес калькулювання. Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у сфері калькулювання.

Облік витрат виробництва є передумовою калькулювання. Виробничий облік передбачає збирання інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, які пов'язані з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками. Калькулювання можливе лише на основі інформації, що міститься в системі виробничого обліку. Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у сфері калькулювання. З цього випливає, що такі існує тісний зв'язок між калькулюванням і виробничим обліком.

Більшість авторів під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції. Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво по калькуляційних об'єктах і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць [2, с. 23–34].

Т. Карпова стверджує, що система обліку витрат виробництва має відображати взаємозв'язок прийомів і способів узагальнення витрат і контролю за використанням виробничих ресурсів, порівняно з діючими нормами й ефективністю, що планується [5, с. 142].

М. Врублевський під методом калькуляційного обліку собівартості продукції розглядає сукупність прийомів ведення обліку й контролю витрат виробництва в розрізі калькуляційних статей витрат, які забезпечують застосування різних способів калькулювання фактичної собівартості продукції [1, с. 26].

Тобто поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному зв'язку із способами обчислення собівартості продукції. Очевидно, що кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції.

З нашої точки зору, слід чіткіше розрізняти методи обліку витрат виробництва і методи калькулювання собівартості продукції.

Методи обліку витрат визначаються насамперед технологічними й організаційними особливостями і мають відображувати процес формування витрат в його конкретних умовах. При цьому накопичення витрат має забезпечити реальне обчислення собівартості продукції, а також слугувати інтересам найефективнішого управління виробництвом.

Організація виробничого обліку передбачає певне групування витрат підприємства. Загалом виробничі витрати слід, по-перше, акумулювати по місцях їх виникнення, по-друге, відносити на конкретну продукцію. Це досягається на рівні аналітичного обліку. При цьому даються різні визначення об'єкта обліку витрат: вид діяльності, продукт, виробничий підрозділ, завдання, поставлені менеджером, на які відносять витрати підприємства; ознака, згідно з якою здійснюється групування виробничих витрат для цілей управління; початкова одиниця, в розрізі якої ведеться аналітичний облік витрат виробництва; предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат.

Згідно із П(С)БО 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Під методом обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними.

В системі обліку може передбачатися вимірювання величини витрат без відображення і виміру виходу продукції (робіт, послуг). Отже, можна виділити такі групи об'єктів обліку витрат: види продукції; місця виникнення витрат; види витрат. В даному випадку номенклатура об'єктів обліку витрат розширюється і може включати види продукції, виробів, їх групи, окремі технологічні процеси, замовлення, переділи, види виробництв, центри відповідальності, носії витрат, господарські сегменти, тощо. Використання ЕОМ для обробки економічної інформації створює умови для докладнішого вивчення об'єктів обліку.

Носії витрат – види продукції (робіт, послуг) підприємства, які призначені для реалізації на ринку і потребують інформації про собівартості. Не рідко носії витрат ототожнюють з об'єктами калькулювання. При цьому об'єктами калькулювання собівартості є різного ступеню готовності окремі види й одиниці продукції (робіт, послуг) основного і головних підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів виробництва. Об'єкти калькулювання собівартості продукції взаємопов'язані обліку витрат виробництва і можуть збігатися.

Місце виникнення витрат – це структурні одиниці і підрозділи підприємства (цех, відділення, бригада, робочі місця, відділи, виробництва) або господарський чи географічний сегмент, де відбувається споживання виробничих ресурсів і за якими організується планування та облік витрат виробництва для контролю і управління ними. Таке групування необхідне для організації обліку за центрами організації. Центри відповідальності може бути визначено як окремі сегментами підприємства, за результатами діяльності якого несе відповідальність його керівник. В управлінському обліку кожному місцю виникнення витрат повинна відповідати своя сфера відповідальності. Мета організації обліку по центрах відповідальності полягає в накопиченні даних про витрати і доходи по кожному центру відповідальності таким чином, щоб відповідальність за відхилення від плану можна було б покласти на відповідальну особу. Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькуляції мають різне призначення та зміст. Якщо під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат, то під об'єктами калькуляції – певний вид продукції. Місця виникнення витрат і центри відповідальності як внутрішньовиробничі одиниці обліку і контролю мають самостійне значення в системі аналітичного обліку вразі впровадження на підприємстві комерційного розрахунку, який передбачає високу економічну самостійність структурних підрозділів і ринкові відносини між ними.

Зазвичай використовують такі основні методи обліку витрат: простий, попередільний, позамовний, нормативний. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат та калькулювання. У підходах учених існують відмінності: одні ототожнюють методи обліку витрат і калькулювання, інші – як конкретний порядок розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання.

У літературних джерелах немає єдиного підходу до класифікації методів обліку витрат. Так, Ю. Мишин виділяє дві класифікаційні ознаки: щодо технології та організації виробництва (повиробничий, попроцесний, позамовний, попередільний, безособовий, нормативний, оперативний) та щодо об'єктів виробництва (деталь, виріб, вузол, група виробів, замовлення, процес, переділ, виробництво) [5, с. 78–84].

Ф. Бутинець, Л. Чижевська, Н. Герасимчук виділяють такі методи обліку виробничих витрат як подетальний, по виробках, за групами виробів, по замовленнях, процесах, виробництвах. Напрямами розвитку виробничого обліку в умовах ринку вбачають на основі обліку повних витрат створення системи: обліку відносних індивідуальних витрат, обліку витрат за чинниками виробництва, функціонального обліку витрат, структурного обліку витрат, обліку витрат, що постійно розподіляються; а на основі обліку часткових витрат – багатоступінчастий облік витрат, облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування граничних стандартних витрат [2, с. 343–347].

Т. Карпова зазначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: об'єктами групування (позамовне і попроцесне), ступенем нормування (фактичних і нормативних витрат), повнотою охоплення процесами (напівфабрикатний і безфабрикатний), кількістю продуктів (одно- і багатопродуктовий), місцями виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг та попереднє узагальнення витрат та їх подальший розподіл за носіями), видом організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часом складання (плановий і звітний).

М. Вахрушина групує методи обліку витрат і калькулювання за трьома ознаками, а саме за:

- об'єктами обліку витрат (попроцесний, попередільний, позамовний, метод обліку (калькулювання) витрат по функціях – АВС-метод);
- повнотою врахованих витрат (калькулювання повної собівартості та неповної собівартості);
- оперативністю обліку і контролю витрат (облік фактичної собівартості і нормативних витрат).

М. Врублевський пояснює класифікацію методів калькуляційного обліку собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва, об'єктами обліку витрат і об'єктами калькулювання, а також способами управлінського контролю виробничих витрат [1, с. 20]. Місцями виникнення витрат виробництва автор вважає процеси, стадії, переділи виробництва, підрозділи виробництва, а об'єктами обліку – види і одиниці виробленої продукції, групи виробів і замовлення на індивідуальні вироби.

С. Голов розглядає калькулювання як певні системи калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за відповідними об'єктами обліку [3, с. 134]. Залежно від підходу до постійних виробничих витрат автор виділяє калькулювання повних і змінних витрат, а щодо контролю витрат – калькулювання стандартних (нормативних) і фактичних витрат.

На наш погляд, вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат є об'єкти обліку витрат, які слід розподілити на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, які поглиблюють характеристику відображуваних витрат і за значущістю є не менш важливими. Класифікацію методів обліку витрат наведено на рисунку 1.

Калькуляція (від лат. *calculatio* – рахунок, підрахунок) – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок затрат, витрат у грошовому вираженні на виробництво і збут одиниці виробу чи партії виробів, а також на здійснення робіт і послуг. Вона слугує основою для визначення середніх витрат виробництва і собівартості продукції.

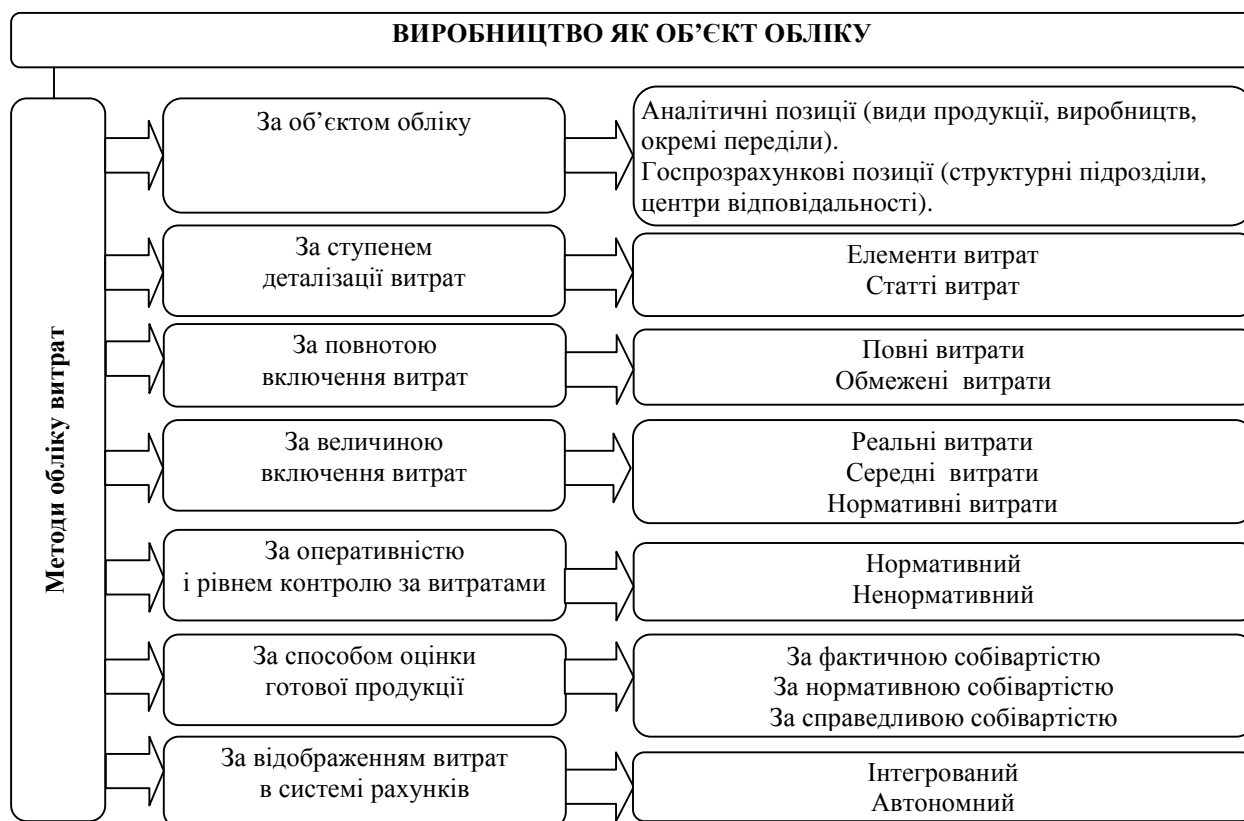


Рис. 1. Класифікація методів обліку витрат

Собівартість продукції – поточні витрати виробництва і обігу, реалізації продукції, які обчислені в грошовому вираженні.

Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні показники: величина виробничих витрат упродовж певного періоду і обсяг продукції або виконаної роботи в цьому періоді. Як калькуляційні одиниці використовують натуральні, умовно- натуральні, трудові і вартісні показники.

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітнього періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між окремими виробами і видами робіт. Від її правильного вирішення залежить точність калькуляційних розрахунків.

Івашкевич В. зводить способи розрахунку собівартості продукції до по передільного і позамовного методів калькулювання. Іншої думки Врублевський М. Він виділяє нормативний спосіб, спосіб підсумовування витрат виробництва, спосіб пропорційного розподілу та нормативний.

**Висновки.** Отже, способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, і чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень. Методи калькулювання, які слід застосовувати на підприємстві, потрібно обов'язково відображувати в наказі про облікову політику. Як показує досвід, цьому питанню зовсім не приділяється увага в цьому важливому внутрішньому нормативно-правовому акті кожного підприємства.

Отже, на нашу думку, метод калькулювання – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції. Слід розрізнити два методи калькулювання собівартості:

- метод послідовного підсумовування витрат;
- метод прямого накопичення витрат.

Суть першого методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які враховують на окремих аналітичних рахунках. Він використовується для розрахунку собівартості продукції тих виробництв і галузей, де витрати враховують за окремими технологічними процесами і переділами. За методу прямого накопичення витрат собівартість продукції визначається усіма витратами, які обліковують на одному аналітичному рахунку.

Отже, облік виробничих витрат залежить насамперед від вибору об'єктів обліку, які визначені цілями управління. Номенклатура об'єктів обліку витрат може включати: види продукції, місця виникнення витрат, види витрат.

Методи обліку витрат повинні сприяти відображенню самого процесу формування їх в конкретних умовах виробництва. Відокремлення об'єктів обліку витрат та калькулювання, вибір методів обліку витрат і калькулювання, калькуляційних одиниць згідно з чинним законодавством є компетенцією підприємств, що потребує допомоги з цих питань з боку державних, галузевих органів та наукових установ.

Розрахунок собівартості виду продукції й окремої його одиниці – основна і кінцева мета виробничого обліку. Собівартість об'єктів калькулювання може визначатися залежно від особливостей організації діяльності підприємства, а також методів калькулювання з урахуванням різних систем виробничого обліку.

Запропонована класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) дасть можливість, враховуючи структуру управління і технологію виробництва, обрати для підприємства найбільш прийнятний спосіб обліку фактичної собівартості. Така інформація стає об'єктивною основою для визначення рентабельності, окупності авансованого у виробництво капіталу, ціноутворення, прийняття управлінських рішень.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Врублевський Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учеб. пособие. – 2004. – 376 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський облік. Навч. посібник. – Житомир, 2000. – 448 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К., 2003. – 704 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет : Учебник. – 2-е изд. – М., 2004 – 351 с.
5. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М., 2004. – 254 с.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К., 2003. – 444 с.