

УДК 657.47;657.1.012.1;658.52

Яценко В.Ф.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування
Херсонського національного технічного університету*

ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА: ВПЛИВ ТЕНДЕНЦІЙ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОГО ЕТАПУ РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА

В статті представлено концепцію розвитку системи обліку витрат виробництва підприємства на основі еволюції обліково-аналітичного процесу та теорій управління під впливом перетворень соціально-економічного середовища та стрімкого прогресу на постіндустріальному етапі розвитку суспільства. На основі порівняння методів обліку витрат у вітчизняній і зарубіжній практиці обґрунтовано і рекомендовано використання змішаної системи обліку витрат (Hybrid costing system), виходячи з симбіозу принципів і процедур попроцесного (Process Costing System) та позаказного (Job-Order Costing system) методів обліку витрат, комбінуючи їх відповідно до особливостей бізнесу та політики управління. Доведено аналогічність еволюційних перетворень у системах обліку вітчизняних і зарубіжних підприємств.

Ключові слова: облік, витрати, виробництво, попроцесний метод, позаказний метод, змішаний метод, еволюція, постіндустріальна епоха.

Яценко В.Ф. УЧЕТ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА: ВЛИЯНИЕ ТЕНДЕНЦИЙ ПОСТИНДУСТРИАЛЬНОГО ЭТАПА РАЗВИТИЯ ОБЩЕСТВА

В статье представлена концепция развития системы учета затрат предприятия на основе эволюции учетно-аналитического процесса и теорий управления под влиянием преобразований социально-экономической среды и стремительного прогресса на постиндустриальном этапе развития общества. На основе сравнения методов учета затрат в отечественной и зарубежной практике обосновано и рекомендовано использование смешанной системы учета затрат (Hybrid costing system), исходя из симбиоза принципов и процедур попроцесного (Process Costing System) и позаказного (Job-Order Costing system) методов учета затрат, комбинируя их в соответствии с особенностями бизнеса и политики управления. Доказано аналогичность эволюционных преобразований в системах учета отечественных и зарубежных предприятий.

Ключевые слова: учет, затраты, производство, попроцесный метод, позаказный метод, смешанный метод, эволюция, постиндустриальная эра.

Yatsenko V.F. MANUFACTURING COST ACCOUNTING: TRENDS INFLUENCE OF THE POST-INDUSTRIAL STAGE OF SOCIETY DEVELOPMENT

The article presents the concept of accounting system development of the enterprise based on the evolution of the accounting and analytical processes and management theories under the influence of transformations of the socio-economic environment and rapid progress in the post-industrial stage of society's development. Based on the comparison of cost accounting methods in national and foreign practices, it was justified and recommended to use a hybrid costing system based on the symbiosis of Process Costing System and Job-Order Costing System methods, combining them up to business features and management policies. The similarity of evolutionary transformations in the accounting systems of national and foreign enterprises is proved.

Keywords: accounting, costs, production, Process Costing System, Job-Order Costing system, Hybrid costing system, evolution, post-industrial era.

Постановка проблеми. Ефективність управління підприємством залежить від якісно організованої та нормально функціонуючої обліково-аналітичної системи, головна роль в якій належить обліку, в свою чергу, особливе місце в обліку займає система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Вивчення історії розвитку системи обліку витрат, дослідження світового досвіду успішного впровадження інноваційних методів у практичну діяльність та умов для їх ефективного функціонування у вітчизняних компаніях набуває особливої актуальності під час адекватного реагування на виклики постіндустріального етапу цивілізаційного розвитку економічної системи України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом тривалого періоду методи обліку витрат виробництва використовувалися під час визначення ціни на вироблену продукцію, а також для інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень. М.Г. Чумаченко поділив методи обліку виробничих витрат на дві групи: а) засновані на обліку витрат за виробом, його частині або групах виробів б) засновані на обліку витрат за технологічними процесами [1, с. 46-47]. Традиційно у вітчизняній обліковій школі та практичній діяльності виділяють позаказний, попередільний та попроцесний – при цьому

відмінність між переділом і процесом не визначено. Комбінацію позаказного і попроцесного методів називають змішаним методом.

В.В. Дубова [3, с. 157] виділяє наступні облікові прийоми позаказного методу обліку витрат:

1. Прямі виробничі витрати (основних матеріалів, на оплату праці основних робітників) включають до витрат виробництва видів продукції (замовлень).
2. Загальновиробничі витрати за місяць збирають у центрах витрат (цехах).
3. Загальновиробничі витрати кожного центру витрат розподіляють між видами продукції (замовленнями) пропорційно до обраної бази.
4. Калькулювання собівартості виду готової продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей шляхом поділу накопичених витрат між готовими виробами і виробами у незавершеному виробництві.

Для попроцесного методу обліку витрат виробництва автор виділяє інші облікові прийоми [3, с. 158]:

1. Прямі виробничі витрати (сировини, на оплату праці основних робітників) обліковують за процесами (в розрізі видів продукції).
2. Загальновиробничі витрати за місяць збирають у центрах витрат (процесах).
3. Загальновиробничі витрати кожного центру витрат (процесу) розподіляють між видами продукції пропорційно до обраної бази.

4. Калькулювання собівартості напівфабрикатів першого технологічного процесу та додавання її до витрат послідуєчих процесів.

5. Калькулювання собівартості напівфабрикатів другого технологічного процесу та додавання її до витрат послідуєчих процесів тощо.

Вивчення зарубіжної бухгалтерської теорії показує, що американські і європейські колеги у сучасних працях використовують поняття "costing systems (систем калькулювання)" або "cost accumulation systems (систем накопичення витрат)", які виступають аналогами вітчизняних методів обліку витрат. Так, Horngren, Charles T., Alnoor Bhimani, Srikant M. Datar і George Foster в залежності від "cost object (об'єкта витрат)" називають два типа costing systems: job-costing system (систему калькулювання роботи) та process-costing system (систему калькулювання процесу) [2, с. 12].

Якщо виробничий процес містить масове виробництво та деякі індивідуальні елементи, доцільно використовувати hybrid costing system (гібридну систему калькулювання витрат) або hybrid cost accounting (гібридний облік витрат). Таку ситуацію описав С. Drury [4, с. 176], так, у випадку неможливості класифікувати cost accumulation systems в job costing або process costing: коли визначається собівартість окремих робіт (операцій) попроцесним методом, а потім визначається собівартість видів продукції позамовним методом. Таку систему обліку витрат (cost accumulation system) названо batch/operating costing (партійне/операційне калькулювання) і охарактеризовано як "combination of both the job costing and process costing systems" (комбінацію обох систем позамовного і попроцесного калькулювання).

Еволюційні перетворення економічної системи України у постіндустріальну епоху обумовлюють розвиток методів обліку витрат виробництва [5, с. 220], проте, різноманітність думок та відсутність загальноприйнятого підходу щодо визначення методів обліку витрат та калькулювання собівартості залишається найбільш тривалою невирішеною проблемою обліку через відсутність єдиного критерію їх ідентифікації в різних умовах функціонування підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Виникнення і розвиток методів обліку витрат виробництва традиційно відносять до індустріальної епохи як результат значних досягнень в області технологій виробництва. Сьогодні деякі методи обліку витрат виробництва, адаптовані під сучасні тенденції, продовжують панувати у практичній діяльності не тільки українських, а й зарубіжних підприємств. Малочислені дослідження еволюційного розвитку методів обліку витрат виробництва під впливом трансформаційних змін у суспільстві не дозволяють у повній мірі розкрити і використовувати можливості методів обліку витрат виробництва в сучасних умовах постіндустріального етапу розвитку суспільства.

Мета статті полягає у виявленні факторів і тенденцій цивілізаційного розвитку суспільства на еволюцію методів обліку витрат виробництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. У нормативних документах законодавчої бази України визначено методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, виходячи з галузевих особливостей (табл. 1).

При позамовному методі облік руху виробничих витрат, тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшення і зменшення витрат у незавершеному виробництві за період ведеться за кожним замовленням в розрізі статей калькуляції. При застосуванні попроцесного методу обліку витрат, іншими словами, облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшення і зменшення витрат у незавершеному виробництві за період, ведеться за процесами в розрізі видів продукції та статей калькуляції. Якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або процесу використовують комбінацію позамовного і попроцесного методів.

Проаналізуємо підходи до трактування методів у вітчизняній та зарубіжній літературі (табл. 2, 3).

Вивчення підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до методичних особливостей двох базових моделей (позамовний та попроцесний) обліку витрат дозволили виокремити основні фактори для ідентифікації:

Таблиця 1

Систематизація інформації щодо методів обліку витрат та калькулювання собівартості, наведених у нормативних документах

Методичні рекомендації	Позамовний	Простий (однопредельний)	Нормативний	Попроцесний (попередельний)	Стандарт-кост	Директ-костинг
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 кінотовиробництві (наказ № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 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.);		*	*	*		

Джерело: авторська розробка на основі [6-10]

Таблиця 2

Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів обліку витрат та калькулювання продукції у вітчизняній обліковій теорії

Метод	Сутність	Сфера застосування	Об'єкт витрат
1	2	3	4
Позамовний	усі прямі витрати (витрати основних матеріалів, зарплата основних виробничих робітників) обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями. Інші витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають у собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу	при одиничному або дрібно-серійному виробництві, при виробництві складної та великої продукції, при виробництві з тривалим виробничим циклом (наприклад, в машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, меблевій промисловості тощо).	за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попроцесний (попередільний)	Облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах, навіть якщо в одному переділі отримують продукцію різних видів	у виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією, а також у виробництвах з комплексним використанням сировини (при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості	Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції

Джерело: авторська розробка на основ [11-16]

Таблиця 3

Порівняльна характеристика Job order Costing system (позамовний) і Process costing system (попроцесний) у зарубіжній літературі

Метод	Сутність	Сфера застосування	Об'єкт витрат
1	2	3	4
job order costing system (калькулювання витрат на завдання) або job cost accounting (облік витрат на завдання)	Використовується для накопичення витрат, понесених під час виробництва певної продукції. Матеріальні витрати списуються із складу в міру їх використання на виконання конкретного виробничого завдання (замовлення), витрати на оплату праці розраховуються на основі витрачених на виконання конкретного завдання годин або машино-годин. Непрямі витрати збираються у пулах витрат з подальшим розподіленням відповідно встановленої бази,	Невеликі партії продукції, особливо якщо продукція в кожній партії відрізняється від продукції інших партій	Виробниче завдання, партія продукції, замовлення клієнта
Process costing (калькулювання витрат на процес) або Process cost accounting (облік витрат на процес)	На початку процесу всі прямі матеріальні витрати сумують, всі інші прямі та непрямі витрати додаються протягом виробничого процесу. Собівартість кожної одиниці продукції вважається такою ж як і собівартість іншої одиниці. За цією концепцією витрати накопичуються протягом фіксованого періоду часу, сумують, а потім розподіляються між одиницями продукції, виробленими за цей період на постійній основі	Масове виробництво аналогічних продуктів,	Одиниця виробленої продукції

Джерело: авторська розробка на основі [2; 4; 17]

– Унікальність продукції. Облік витрат на виконання виробничого завдання (замовлення) використовується для унікальних продуктів, облік витрат на процеси – для стандартизованих.

– Цикл виробництва. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) використовують для невеликих виробничих циклів, облік витрат на процеси – для крупних (складених) виробничих циклів.

– Складність обліку та документування. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) вимагає більш глибокої деталізації, особливо для проектів або особливих замовлень, тому він набагато складніший, трудомісткий та потребує більше часу ніж облік витрат на процеси.

Варто зауважити, що попроцесний та позамовний методи обліку витрат як дві базові моделі активно використовувалися в індустріальну епоху, коли в пріоритеті були масове виробництво стандартизованої продукції та збільшення прибутків за рахунок ефекту масштабу. Організація виробництва орієнтувалася в більшості випадків на випуск одного виду продукції, що складається із декількох стандартних

вузлів, які, у свою чергу, включали множину стандартних деталей (рис. 1).

Аналогічна ситуація складалася із видами робіт, витрати на виконання яких збиралися позамовним методом обліку витрат.

Цивілізаційні процеси у світовій економіці призвели до значних змін у бізнес-середовищі. Глобалізація, дерегулювання ринків, формування міжнародних транспортних систем, підвищення вимог клієнтів і покупців до якості продукції посилили конкуренцію між виробниками. Клієнти відмовлялися купувати однакові вироби, вони потребували широкого асортиментного вибору за невисоким цінами.

Задоволення запитів клієнтів визначає на теперішній час вектор розвитку підприємств. Основними інструментами конкуренції стали впровадження передових технологій виробництва, робототехніки, комп'ютерного проектування та гнучких виробничих систем. Нововведення неодмінно призвели до переформовування виробничої діяльності, моделі поведінки витрат виробництва, отже й методів обліку витрат. Так, різноманітність продуктової лінійки

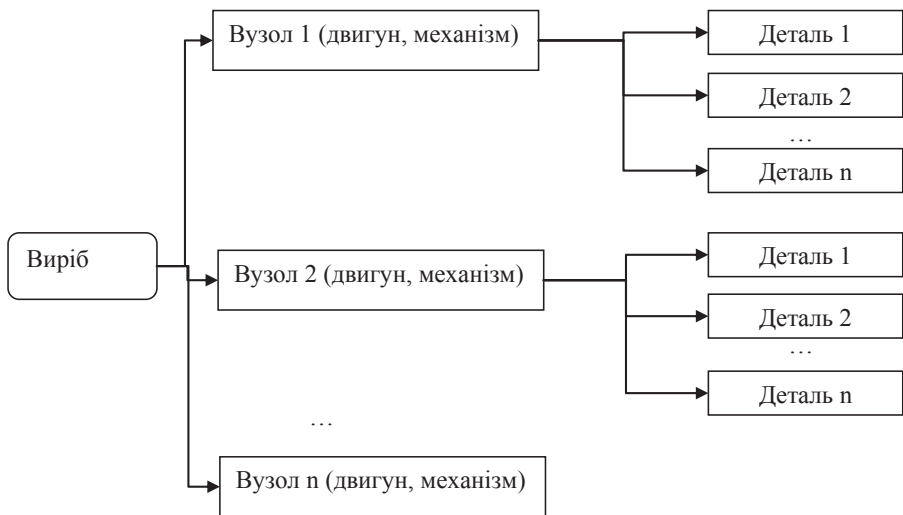


Рис. 1. Модель серійного виробництва стандартизованої продукції

Джерело: авторська розробка

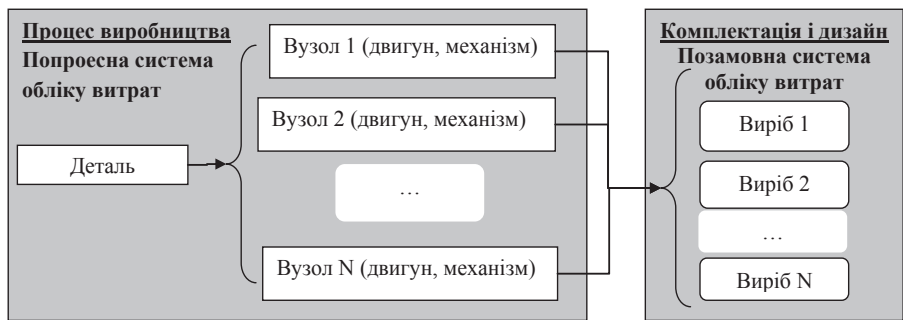


Рис. 2. Модель «гнучкого» виробництва та змішаного методу обліку витрат

Джерело: авторська розробка

досягається за рахунок набору функціональних характеристик і дизайну (форми, кольору упаковки тощо) виробу, тому проектування виробництва продукції направлено на мінімізацію стандартних деталей і вузлів, з яких на останньому етапі виробництва формується продуктова лінійка (рис. 2).

Оскільки нова модель виробництва не може використовувати базові моделі позамовного чи попроцесного обліку витрат у чистому вигляді, бухгалтерам рекомендується адаптувати методи обліку витрат виробництва для представлення достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. Деякі підприємства вже перебудували власну систему обліку витрат виробництва і використовують змішану (hybrid costing system) систему, яка представляє собою симбіоз принципів і процедур попроцесного методу (Process Costing System) на етапі виробництва стандартних деталей (вузлів) та позамовного (Job-Order Costing system) методу обліку витрат на етапі збирання і дизайну, комбінуючи їх відповідно до особливостей бізнесу та політики управління.

Висновки. Таким чином, вивчення сутності методів обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній літературі дозволило з'ясувати, що дві базові моделі обліку витрат та калькулювання собівартості – позамовний та попроцесний – мають різну методичку накопичення та розподілення витрат і глибоке теоретичне обґрунтування, а також широко використовується у

практичній діяльності провідних компаній світу та вітчизняних підприємств. Проте, дослідження змішаної (гібридної) системи обліку витрат обмежується лише визначенням її як комбінації двох базових моделей, рекомендації та перспективи її практичного використання знаходяться поза увагою науковців. Необхідно зазначити, що дві базові моделі сформувалися на початку ХХ століття, тоді як сучасні виробничі процеси мають складну структуру і використання позамовного або попроцесного методу не може забезпечити адекватне відображення витрат. Сучасні компанії можуть навіть не розуміти, що використовують гібридну систему обліку витрат, вони просто адаптували свою систему обліку до вимог сучасного постіндустріального етапу розвитку суспільства, експлуатаційних та технічних вимог власного виробничого процесу, який розглядається як єдине ціле.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
2. Horngren Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, Madhav V. Rajan – [14th edition]. – Prentice- Hall, 2012. – 869 pages.
3. Дубовая В.В. Концептуальна основа методів обліку витрат у промисловості. / В.В. Дубовая // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Випуск 12-2. – С. 154-158.

4. Drury Colin. Cost and Management Accounting: an introduction / Colin Drury. – [6th edition]. – London: Thomson Learning, 2006. – 596 pages.
5. Viktoria Yatsenko. Ukrainian Company Cost Accounting System Development from the Evolutionary Theory Position, CEUR-WIS, 2018. – С. 207-221. <http://ceur-ws.org/Vol-2104/>
6. 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/>
7. 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/>
8. 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/>
9. Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кінтовиробництві (наказ Міністерства культури і туризму України № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
10. 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/>
11. Букало Н. А. Особливості калькулювання собівартості продукції при позамовному методі та виявлення резервів її зниження (на прикладі ДП «ЛРЗ «Мотор»») / Н.А. Букало, К.О. Слєпченко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(2). – С. 70-78.
12. Топоркова О.А. Управлінські аспекти аналізу витрат залізничного транспорту / О. А. Топоркова, Л. А. Шило, В. В. Ролік // Проблеми економіки трансп. : зб. наук. пр. – 2016. – Вип. 12. – С. 42-48.
13. Коцупатрий М. М. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві : монографія / М. М. Коцупатрий, О. Г. Бірюк, О. Ю. Смольська; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – Київ : КНЕУ, 2016. – 219 с.
14. Тунік А. Г. Розвиток потенціалу підприємства за рахунок управління витратами (на прикладі ВАТ «Запоріжсталь») / А. Г. Тунік // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2015. – Вип. 3. – С. 30-33.
15. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3–7.
16. Щербина О. В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах / О. В. Щербина // Екон. вісн. ун-ту : зб. наук. пр. – 2014. – Вип. 23/1. – С. 117-123.
17. El-Kelety, I. (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments.