

УДК 657.471.76

Дерій В.А., к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

ВІТЧИЗНЯНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО: ОЦІНКА СТАНУ І ПОТЕНЦІАЛ ЗАСТОСУВАННЯ

© Дерій В.А.

У статті досліджено поняття, класифікаційні ознаки і стан розвитку традиційних для вітчизняних підприємств методів обліку витрат на виробництво, запропоновано свою класифікацію методів обліку витрат на виробництво з врахуванням сучасних тенденцій розвитку системи обліку в українських підприємствах; сформульовано погляд автора на дану проблематику і зроблено висновок про необхідність внесення змін та доповнень до цих методів або відмова до окремих із них на користь зарубіжних методів.

Ключові слова: методи обліку, витрати на виробництво, оцінка стану, потенціал застосування методів.

The article examines the concept, classification attributes and state of development of domestic enterprises in traditional accounting methods of production costs and its proposed classification methods of the cost of production taking into account modern trends in the accounting system by Ukrainian enterprises; formulated view this author's perspective and a conclusion on the need amendments to these methods or refusal to separate from them in favor of foreign methods.

Key words: accounting methods, production costs, assessing the potential application of methods.

В статье исследованы классификационные признаки и состояние развития традиционных для отечественных предприятий методов учета затрат на производство; предложено свою классификацию методов учета затрат на производство с учетом современных тенденций развития системы учета на украинских предприятиях; сформирован собственный взгляд автора на эту проблематику и сделан вывод о необходимости внесения изменений и дополнений к этим методам или отказа от некоторых из них на пользу зарубежных методов.

Ключевые слова: методы учета, расходы на производство, оценка состояния, потенциал применения методов.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. У системі обліку витрат на виробництво одну із провідних ролей відіграють методи обліку. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво в сучасному вигляді сформувались у 1960-1980 роках, коли наші

науковці приділяли їм досить багато уваги. Нині дискусія точиться навколо проблеми, які з існуючих методів застосовувати далі, а які потрібно змінити, доповнити або зовсім не застосовувати. Успішне вирішення цієї проблеми має суттєвий вплив на як на ефективність системи обліку у підприємствах України загалом, так і на ефективність системи обліку витрат зокрема. Тому розвиток досліджень у цьому напрямку може дати значні фінансові вигоди для підприємств, їхніх партнерів і споживачів. Ця проблема має суттєве наукове значення для розвитку теорії та методології обліку витрат вітчизняних підприємств України. Окремі теоретичні і методологічні висновки, отримані в процесі дослідження, можна буде застосовувати в процесі вирішення складних виробничих завдань у практичній діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Вирішення досліджуваної проблеми започатковано в наукових працях І.А. Білоусової [1,2], Ф.Ф. Бутинця [2], З.В. Гуцайлюка [4], А.М. Кузьмінського [5], Ю.Я. Литвина [6], Т.Г. Маренич [7], Л.В. Нападовської [8], П.П. Новиченка [9], В.Ф. Палія [10], М.С. Пушкаря [11], І.Б. Садовської [12], Я.В. Соколова [13], Н.М. Ткаченко [14], М.Г. Чуначенка [2] та іншими вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами. Ці вчені зробили вагомий внесок у поглиблення суті, змісту та розуміння методів обліку витрат на виробництво, їхнє поліпшення та практичне застосування. Проте, в сучасних умовах все більше йдеться про оптимальне поєднання вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат на виробництво, що має принципове значення для підвищення конкурентоздатності українських підприємств.

На підставі даного аргументу можемо стверджувати, що тема наших наукових пошуків щодо вітчизняних методів обліку витрат на виробництво у площині оцінки їхнього стану й невичерпності потенціалу є актуальними і заслуговують на подальше розроблення.

Цілі статті. Метою написання цієї статті виступає потреба у з'ясуванні стану розвитку сучасних методів обліку витрат на виробництво, його реалістичній оцінці та визначенні потенціалу для застосування в перспективі. Відповідно до мети статті, з'ясовано основні її завдання: провести аналіз існуючих вітчизняних методів обліку витрат на виробництво і сформулювати свою позицію щодо цього; запропонувати власну класифікацію даних методів з

врахуванням сучасних тенденцій розвитку систем обліку в українських підприємствах; висловитись щодо необхідності поліпшення або заміни окремих вітчизняних методів обліку витрат на виробництво.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Важливе значення у вітчизняному обліку витрат на виробництво мають їхні методи. Під методами обліку витрат на виробництво варто розуміти, на нашу думку, сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат.

Т. Г. Маренич розглядає методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції відокремлено. На думку дослідниці, методом обліку доцільно називати сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) із формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) й управління ними. Метод калькулювання Т. Г. Маренич визначає як спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання, а прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості. Вчена вважає, що слід брати до уваги таких два методи калькулювання собівартості продукції: 1) послідовного підсумовування витрат; 2) прямого нагромадження витрат. Дослідниця класифікувала методи витрат за 7 ознаками, виокремивши 16 методів [7, с. 21-24].

Традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно, на нашу думку, відобразив В. Ф. Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку (рис. 1).

Перший метод пов'язаний насамперед із центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, елементами витрат і статтями собівартості. Другий метод – з елементами витрат, статтями собівартості та змінами норм. До методів калькулювання російський учений-економіст зараховує такі: позамовний, повиробничий, подетальний, попроцесний, попередільний і нормативний.

Щодо методів калькуляції зауважимо, що в досліджених наукових джерелах найповнішу їхню класифікацію подали І. А. Білоусова та М. Г. Чумаченко [2, с. 7-8].

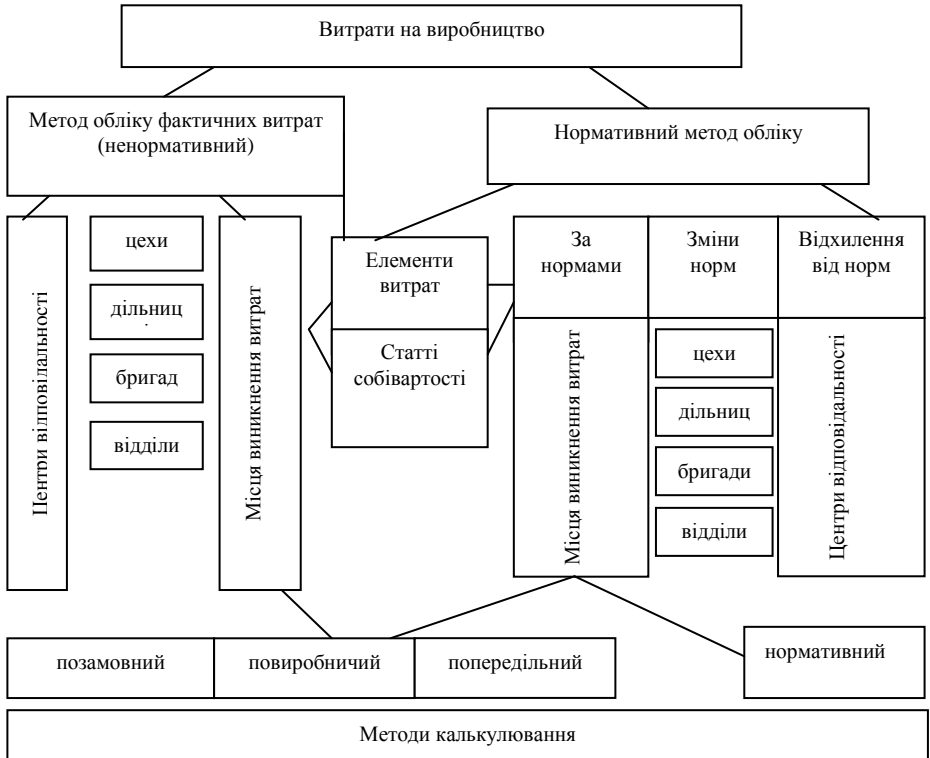


Рис. 1. Концептуальна схема традиційних методів і об'єктів обліку витрат на виробництво [10, с. 202]

Проте, як стверджує І. А. Білоусова, відсутність законодавчо визначеної сучасної класифікації методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції негативно впливає на стан обліку і на всю економічну роботу вітчизняних підприємств [2, с. 10].

Вважаємо, що ця думка дослідниці має слухність.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть; 2) запозичені, тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні для широкої громадськості вони стали відомими лише на початку 1990-х рр. і нині використовуються

у підприємствах, діяльність яких зорієнтована на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів. В даній статті зупинимось лише на першій половині методів.

Науковці-економісти донині не виробили єдиної думки щодо того, які методи обліку вважати традиційними. Так, Ю. Я. Литвин і В.М. Олійник виокремлюють позамовний, попередільний і нормативний методи обліку виробничих витрат [6, с. 15].

П. П. Новиченко і Н. М. Рендухов стверджують, що до методів обліку належать такі попередільний, позамовний, повиробничий і знеособлений (котловий). Ці автори розглядають однопредільний (попроцесний) метод як різновид попередільного, а облік за деталями та вузлами – як повиробничий метод обліку витрат на виробництво. Науковці вважають, що можна виділяти і нормативно-позамовний, і нормативно-повиробничий методи [9, с. 12–13].

Н. М. Ткаченко розглядає попередільний (однопредільний і багатопредільний варіанти цього методу), позамовний і нормативний методи як методи калькулювання собівартості продукції [14, с. 406–408].

М. С. Пушкар позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний методи називає методами калькулювання собівартості продукції, зазначаючи водночас, що їх найчастіше застосовують на практиці [11, с. 105].

Слушною є думка М. С. Пушкаря щодо переліку і частоти вживання цих методів, проте не можемо погодитись з тим, що він називає їх методами калькулювання, а не обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зауважимо, що таку точку зору відстоював також і А. М. Кузьмінський. До методів обліку затрат і калькулювання собівартості він зараховував простий (або прямий), попередільний (або попроцесний), позамовний або нормативний [5, с. 121].

І.Б. Садовська і Н.В. Тлукевич до традиційних методів обліку і калькулювання собівартості відносять: позамовний і нормативний, простий (прямий), попроцесний [12, с.86-87].

До традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості також належать попартійний і поопераційний.

Л. В. Нападівська методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції класифікує за трьома

основними ознаками: 1) залежно від об'єкта обліку затрат (позамовний, попроцесний, попередільний); 2) залежно від повноти зарахування затрат у собівартість продукції (калькулювання повної та неповної собівартостей); 3) залежно від оперативності обліку та методу контролю затрат (калькулювання фактичних затрат і калькулювання нормативних (стандартних) затрат) [8, с. 134].

Якщо зробити перелік традиційних і запозичених методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, то можемо визначити (за Н. В. Нападовською) такі методи (системи): позамовний, попроцесний, попередільний (за виробами та за групами виробів), нормативний, стандарт-кост, директ-костинг, “точно в зазначений термін” (JIT), за видами діяльності (на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції, підприємства загалом), ABC-метод, функціонально-вартісний аналіз [8, с. 132–151, 236–362, 378–380].

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції базується на виконанні окремого замовлення, за яким відображаються витрати й проводиться калькулювання в індивідуальному і малосерійному виробництві.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає змогу охарактеризувати виробничий процес у підприємствах, що здійснюють масове виробництво однотипної продукції.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характерний для тих виробництв, де технологічний процес передбачає певну кількість взаємопов'язаних виробничих стадій (переділів). Облік витрат і калькулювання за таких умов здійснюється за кожним переділом, в якому є або напівфабрикат, або готова продукція.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за виробами застосовується у тих підприємствах, де здійснюється індивідуальне або малосерійне виготовлення виробів із дерева, металу і т. д. Облік витрат й калькулювання собівартості проводиться за кожним або кількома виробами.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за групами виробів використовують там, де наявне масове виробництво виробів із дерева, металу, пластмаси, глини, лікарських рослин тощо. Облік витрат і калькулювання собівартості здійснюють за групами виробів.

Проведений вище аналіз думок вчених-економістів щодо вітчизняних методів обліку витрат на виробництво дає змогу нам подати в даній статті власне бачення щодо них (рис. 2).

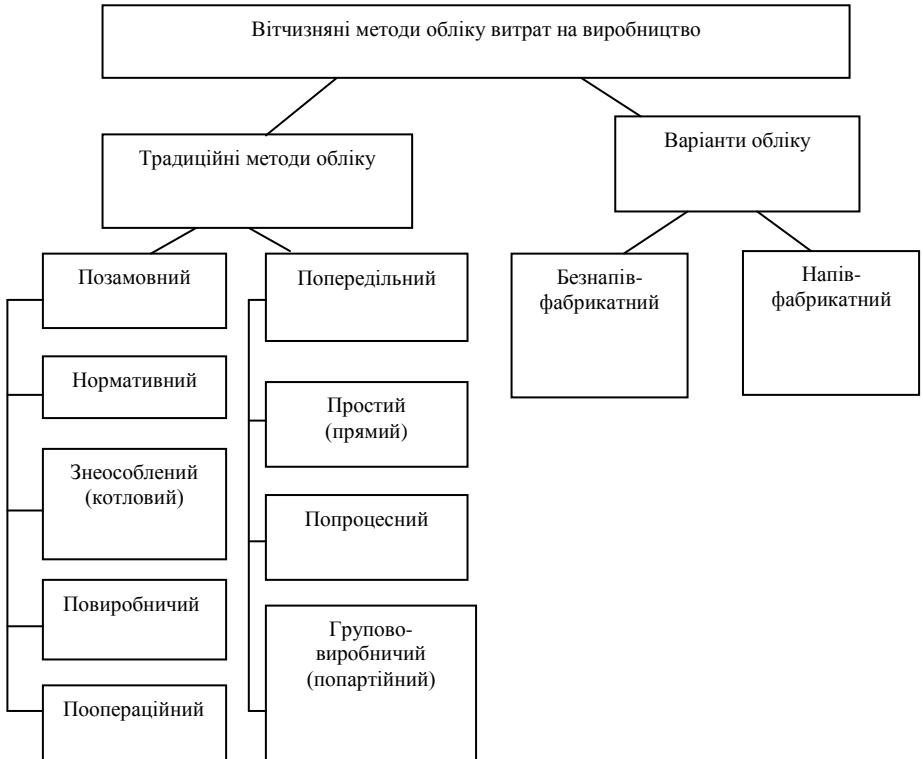


Рис. 2. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво у традиційному їх трактуванні

Як свідчать дані рисунка 2, до традиційних вітчизняних методів обліку витрат на виробництво, вважаємо за доцільне відносити наступні методи: позамовний, нормативний, знеособлений (котловий), повиробничий, поопераційний, попередільний, попроцесний, групово-виробничий (попартійний). Крім того, не варто забувати, що разом із методами обліку витрат на виробництво існують два варіанти обліку (безнапівфабрикатний та

напівфабрикатний).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості виник у колишньому Радянському Союзі у 1930-х рр. і передбачає облік нормативних витрат і відхилень від них, калькулювання собівартості продукції за нормативними (до початку виробництва) і фактичними (після завершення виробництва) витратами. Цей метод обліку нині часто називають радянським варіантом американської системи “стандарт-кост”.

Зазначимо, що нормативний метод, який можна поєднати з будь-яким іншим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, базується на ідеї, котру практично доволі складно реалізувати. Основні труднощі виникали при визначенні точної норми витрат і відображенні значної сукупності відхилень, що нівелювало саму ідею цього методу. Проте М. Х. Жебрак (творець нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції) вказує на те, що відхилення фактичних витрат від установлених норм не стільки значимі для розвитку обліку витрат загалом і нормативного обліку зокрема, скільки прогресивність застосування самих норм витрат, що посилюють контрольні функції адміністрації підприємства за особами, котрі відповідають за випуск продукції [3, с. 341].

З. В. Гуцайлук вважає, що нормативний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції найбільш доступний з позиції управління собівартістю. “Цим і зумовлюється те, що практично всі напрямки розвитку теорії і практики обліку затрат у тій чи іншій мірі пов’язані з нормативним методом” [4, с. 25].

Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції “стандарт-кост” виникла у США в 1908–1909 рр. та дає змогу здійснювати облік за наперед визначеними стандартами калькулювання собівартості продукції, за стандартами витрат. За цією системою обліковують прямі та накладні витрати підприємства.

Я. В. Соколов і В. Я. Соколов вважають, що “... “стандарт-кост” – потрібний, ефективний, логічно простий та практично потрібний прийом, але в яких великих масштабах він збільшує трудомісткість через нормування, фіксування відхилень, аналіз невикористаних ресурсів” [12, с. 83].

Ці вчені-економісти далі констатують невідповідність того, що

різновид “стандарт-косту” – нормативний облік, незважаючи на значну кількість спрощень, так, по суті, і не прижився в колишньому Радянському Союзі, хоч насаджували його методично. З огляду на це науковці роблять висновок, що російська бухгалтерія не може стати американською, оскільки значна кількість навіть дуже ефективних прийомів останньої в Росії не спрацьовує. Можна започаткувати застосування навіть недосконалих прийомів американської бухгалтерії, як стверджують дослідники, якщо ці недоліки забезпечують для нас певні досягнення. Однак, як застерігають учені, не можна запозичувати американські досягнення, якщо вони завдаватимуть шкоди країні [12, с. 83].

Вважаємо, що позиція Я. В. Соколова і В. Я. Соколова є безкомпромісною і заслуговує на підтримку з боку тих учених, які відстоюють мудрі національні традиції, і пропонують застосовувати корисний для Росії, України, інших країн пострадянського простору зарубіжний досвід.

Висновки. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво займають на належне місце серед методів обліку в сучасних підприємствах України, однак для того, щоб таке підприємство вижило в умовах гіперконкуренції, воно зобов'язане поліпшувати (змінювати, доповнювати) ці методи або відмовлятися від окремих із них на користь зарубіжних методів, які пройшли серйозну апробацію в країнах, де вони з'явилися на світ.

Подальші наукові пошуки варто здійснювати в напрямку з'ясування специфіки застосування передових зарубіжних методів обліку витрат на виробництво та встановлення умов за яких вони могли б добре прижитись у середовищі вітчизняних методів обліку.

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. Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості [Текст] / І. Білоусова, М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.
3. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2-х ч. 4.2. [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і переробл. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
4. Гуцайлок З. В. Методологические проблемы учета эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма [Текст] /

3. В. Гуцайлюк. – К. : УМКВО, 1990. – 48 с.

5. Кузьминський А. Н. Теорія бухгалтерського учета [Текст] : учеб. / А. Н. Кузьминський – К. : Вища шк., 1990. – 311 с.

6. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) [Текст] : монографія / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль : Збруч, 1995. – 218 с.

7. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

8. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст] : підр. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

9. Новиченко П. П. Учет затрат на производство в промышленности [Текст] : практ. пособ. / П. П. Новиченко, Н. М. Рендухов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 144 с.

10. Палий В. Ф. Основы калькулирования [Текст] / В.Ф.Палий. –М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

11. Пушкар М. С. Управлінський облік [Текст]: навч. посіб. / М.С.Пушкар. Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.

12. 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.

13. Соколов Я. В. Сила и слабость бухгалтерии США [Текст] / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80–82.

14. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. – 5-те вид., допов. й переробл. / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.